

UNIVERZITA KARLOVA

PRÁVNICKÁ FAKULTA

Diplomová práce

Praha 2009

Ing. Petr Němec

UNIVERZITA KARLOVA

PRÁVNICKÁ FAKULTA

Diplomová práce

Provozovna jako alokační klíč pro správné zdaňování
Establishment as an allocation key for proper taxation

Student: Ing. Petr Němec

Vedoucí diplomové (bakalářské) práce: Doc. JUDr. Hana Marková, CSc.

Praha 2009

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval/a samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených

V Praze dne

.....

podpis

Poděkování

Na tomto místě bych chtěl především poděkovat Doc. JUDr. Haně Markové, CSc. za její obětavé vedení této práce a za veškeré cenné podněty a připomínky při jejím zpracovávání.

Obsah:

SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ	3
Úvod.....	4
1 Provozovna aneb zmatení pojmů	5
1.1 Obecné pojetí provozovny	5
1.2 Provozovna dle obchodního zákoníku	5
1.3 Provozovna dle živnostenského zákona.....	9
1.4 Provozovna v daňovém právu	11
1.4.1 Stálá provozovna a provozovna v daňových zákonech	11
1.4.2 Provozovna dle ZDPH	13
1.4.2.1 Definice provozovny v ZDPH	13
1.4.2.2 Smysl a význam provozovny v ZDPH	15
2 Česká zákonná úprava stálé provozovny	17
2.1 Určení daňového rezidentství v ČR	18
2.1.1 Právnícké osoby	18
2.1.2 Fyzické osoby	19
2.2 Stálá provozovna daňového nerezidenta v ČR.....	21
2.2.1 Klasická stálá provozovna	23
2.2.2 Službová stálá provozovna	25
2.2.3 Agentská stálá provozovna	26
2.2.4 Stálá provozovna daňově transparentních entit	27
2.2.5 Okamžik vzniku a zániku stálé provozovny	28
2.3 Daňové povinnosti a dopady plynoucí z existence stálé provozovny.....	29
2.3.1 Zákon o správě daní a poplatků	29
2.3.1.1 Registrační a de-registrační povinnost daňových subjektů	29
2.3.1.2 Registrační a de-registrační povinnost třetích osob	31
2.3.2 Zákon o daních z příjmů	32
2.3.2.1 Zaměstnanci daňového subjektu	32
2.3.2.2 Plátce daně prostřednictvím stálé provozovny	36
2.3.2.3 Osoby vyplácející, poukazující nebo připisující úhrady	37
2.3.2.4 Srážková daň	38
2.3.2.5 Zajištění daně	39
2.3.2.6 Osoby, kterým nerezident vyplácí, poukazuje nebo připisuje úhrady	41
2.3.2.7 Specifický základ daně	42
2.3.2.8 Priorita mezinárodních smluv	42
2.3.2.9 Přemístění zapsaného sídla z území České republiky	43
2.3.2.10 Daňové přiznání, zdanění zisku a zálohy na daň z příjmů.....	43
3 Úprava stálé provozovny v modelové smlouvě OECD	44

3.1	Smysl úpravy stálé provozovny v modelové smlouvě	45
3.2	Základní vymezení stálé provozovny	45
3.2.1	Místo pro podnikání	46
3.2.2	Trvalost	47
3.2.2.1	<i>Trvalost místní</i>	47
3.2.2.2	<i>Trvalost časová</i>	48
3.2.3	Výkon činnosti	49
3.3	Příkladný výčet stálých provozoven	49
3.4	Stálá provozovna u stavebních a montážních projektů	50
3.5	Výjimky pro vznik stálých provozoven	51
3.6	Agentské stálé provozovny	53
3.7	Kontrolovaná a kontrolující společnost	55
3.8	Připomínky a výhrady České republiky ke komentáři k modelové smlouvě...55	
3.8.1	Reprezentační kancelář	55
3.8.2	Poskytování služeb bez fixního místa po určitou dobu	56
3.8.3	Stavební a montážní projekty	57
	Závěr	58
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	60
	Příloha č. 1 – Seznam členských států OECD	64
	Příloha č. 2 - Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění65	
	Příloha č. 3 - Přehled časových lhůt rozhodných pro vznik stálých provozoven dle platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění	69
	Příloha č. 4 - Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2005, čj. 10 Ca 39/2004-97	73
	Summary	80
	Klíčová slova / Key words	82

SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ

Právní předpisy:

ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Ostatní zkratky:

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
čl.	článek
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
ESD	Evropský soudní dvůr
Ing.	Inženýr
KDP ČR	Komora daňových poradců
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
např.	například
NSS	Nejvyšší správní soud
odst.	odstavec
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
písm.	písmeno
tj.	to je
tzv.	takzvaně
USA	Spojené státy americké

Úvod

V dnešním světě plném mezinárodních transakcí a transakcí, které neuznávají žádné hranice, je stále důležitější pro jednotlivé státy určit, kde mají určité transakce a zisky svůj zdroj a kde by se tyto transakce měly zdaňovat. V souvislosti s tímto byla již velmi dávno vynalezena „provozovna“ jakožto základ pro zdanění společností a lidí, kteří mají daňový domicil v jiné zemi.

Výběr správného alokačního klíče ke zdaňování je přitom velmi složitý a prolínají se v něm prvky mnoha právních odvětví.

V oblasti provozoven dochází k prolnutí daňového práva s právem obchodním. Toto právo má vlastní definici provozovny, případně odštěpného závodu nebo organizační složky.

Sama oblast daňová používá výraz provozovna ve dvou stěžejních významech – provozovna pro účely daní z příjmů a provozovna pro účely daně z přidané hodnoty.

Pokud mluvíme o provozovnách je třeba vedle práva vnitrostátního také zohlednit právo mezinárodní – v oblasti daní z příjmů se primárně jedná o smlouvy o zamezení dvojího zdanění a v oblasti daně z přidané hodnoty se jedná o Směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Recast“).a rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále také „ESD“).

V této práci bych se chtěl zaměřit primárně na analýzu a popis tzv. stálé provozovny pro účely daně z příjmů – z pohledu vnitrostátního práva a z pohledu modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD.

Tato práce si klade za cíl stručně a jasně utřídit nepřehlednou materii v oblasti provozoven a dát vzdělanému právníku možnost pochopit pojem a význam stálé provozovny z pohledu daní z příjmů.

1 Provozovna aneb zmatení pojmů

1.1 Obecné pojetí provozovny

Podle obecného gramaticko-sémantického výkladu je provozovna určité místo, ve kterém je cosi provozováno. Tento obecný výklad však zdaleka nestačí k vystižení všech oblastí ekonomického života, a proto mají různá právní odvětví – v návaznosti na svou funkci a smysl – vlastní specifické definice a využití provozoven.

Základem pro pochopení ekonomické reality je definice termínu „provozovna“ v oblasti obchodního a živnostenského práva.

1.2 Provozovna dle obchodního zákoníku

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „obchodní zákoník“) obsahuje následující definiční úpravu v oblasti provozoven (odštěpný závod, organizační složka podniku a provozovna):

§ 7 *Organizační složka podniku*

(1) **Odštěpný závod** je **organizační složka podniku**, která je jako odštěpný závod zapsána v obchodním rejstříku. Při provozování odštěpného závodu se užívá obchodní firmy (§ 8) podnikatele s dodatkem, že jde o odštěpný závod.

(2) Obdobné postavení jako odštěpný závod má i jiná organizační složka podniku, jestliže zákon stanoví, že se zapisuje do obchodního rejstříku.

(3) **Provozovnou** se rozumí prostor, v němž je uskutečňována určitá podnikatelská činnost. Provozovna musí být označena obchodní firmou nebo jménem a příjmením anebo názvem podnikatele, k níž může být připojen název provozovny nebo jiné rozlišující označení.

Obchodní zákoník tedy primárně definuje odštěpný závod jako organizační složku podniku zapsanou v obchodním rejstříku. Obchodní zákoník nestanoví povinnost zapisovat každou organizační složku, povinnost zápisu organizační složky se vztahuje pouze na osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, kde je oprávnění této zahraniční

osoby vázáno na zápis organizační složky v tuzemsku do obchodního rejstříku (§ 21 odst. 4 obchodního zákoníku).

Zákonnou definici organizační složky podniku však v našem právním řádu nenajdeme. Tuto organizační složku podniku lze tedy vymezit jako organizačně, majetkově a účetně oddělenou část podniku vymezenou vnitřním předpisem či jiným úkonem podnikatele. Vzhledem ke skutečnosti, že organizační složka podniku je způsobilá být předmětem smlouvy o prodeji části podniku, musí být vymezena dostatečně přesně a určitě. Jelikož však stále existují soudní spory¹, ve kterých je při prodeji části podniku zpochybňována existence převáděné organizační složky podniku, a tím i samotný prodej, bylo by do budoucna vhodné legislativně vymezit definici organizační složky podniku.

Rozdíl mezi organizační složkou podniku a odštěpným závodem je poměrně malý. Odštěpný závod oproti jiným organizačním složkám podniku má speciálně upravený režim spočívající primárně v tom, že:

- odštěpný závod se povinně zapisuje do obchodního rejstříku
- a v zákonné úpravě jednatelského oprávnění vedoucího odštěpného závodu.

Na druhou stranu i jiným organizačním složkám, které nejsou odštěpným závodem, je možno přiznat speciální režim (jednatelské oprávnění vedoucího), avšak pouze tehdy pokud zákon stanoví povinnost zapsat takovou organizační složku do obchodního rejstříku. Takové preferované postavení mají například organizační složky podniků zahraničních osob nebo pobočky zahraničních bank na území ČR. Je třeba zdůraznit, že i vedoucí organizační složky nezapsané v obchodním rejstříku (např. ředitel závodu) teoreticky může zavazovat podnikatele stejně jako vedoucí odštěpného závodu, jelikož § 15 odst. 1 obchodního zákoníku stanoví, že ten, kdo byl při provozování podniku pověřen určitou činností, je zmocněn ke všem úkonům, k nimž při této činnosti obvykle dochází.

¹ Tyto spory mají zásadní dopad například na skutečnost, zda mělo být při převodu uplatněno a nárokováno DPH nebo zda došlo k automatickému přechodu všech práv a povinností týkajících se převáděné organizační složky podniku včetně přechodu souvisejících pracovních smluv.

Tato organizační složka podniku (odštěpný závod) nemá nikdy právní subjektivitu a není ani částí subjektu, ale částí jeho podniku. Organizační složka podniku (odštěpný závod) může existovat vůči podnikateli fyzické nebo právnické osobě, avšak vždy musí jít o podnikatele zapsaného v obchodním rejstříku.

Z pojmu odštěpný závod implicitně vyplývá existence hlavního závodu, od něhož je odštěpný závod prostorově oddělen a sídlí tak v jiném místě. Obchodní zákoník však žádné omezující podmínky ohledně sídla odštěpného závodu neurčuje. Nelze proto vyloučit umístění odštěpného závodu i ve stejné obci jako závod hlavní.

V souladu s koncepcí obchodního jména jako firmy a s principem jednotnosti firmy musí podnikatel pro odštěpný závod užívat své firmy (nesmí být tedy tento závod nazván odlišně) a navíc předepisuje povinný dodatek vyjadřující, že jde o odštěpný závod. Odštěpný závod tedy bude mít vlastní název, avšak shodný s firmou podnikatele a vyjadřující, že jde o pouhý odštěpný závod.

Pojem provozovna je v obchodním zákoníku vymezen velmi široce. Provozovnou se rozumí (jakýkoli) prostor, v němž se uskutečňuje podnikatelská činnost. Není tu vazba na oprávnění podnikat v tomto prostoru (vyplývající z vlastnictví nebo nájmu apod.), ani na trvalost tohoto umístění, ani na charakter vykonávané činnosti. Mohlo by to znamenat, že by se provozovnou stala i plocha svémocně a protiprávně obsazená podnikatelem nebo např. pláž, na které obchodník prodává své výrobky prostřednictvím procházejících zaměstnanců. V praxi však obecně nevzniká zásadní problém, protože pojem provozovna nemá žádné významné souvislosti v obchodním zákoníku. Tento pojem vyvstává do popředí zájmu až v rámci veřejnoprávní úpravy (zákon č. 455/1991 Sb, o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), daňové zákony atd.), kde patří ke klíčovým prvkům dané právní úpravy, a proto je obvykle precizněji upraven.

Pro úplnost je nutno zmínit dvě souvislosti pojmu provozovna v obchodním zákoníku. První je povinnost označit provozovnu obchodní firmou nebo jménem a příjmením anebo názvem podnikatele, k níž může být připojen název provozovny nebo jiné rozlišující označení. Tato povinnost je v praxi často porušována, což podstatně snižuje ochranu spotřebitelů. Obchodní zákoník však nestanoví žádnou konkrétní sankci za

porušení této povinnosti – v daném případě by bylo pouze možné podat např. žalobu na náhradu škody vzniklé nesplněním povinnosti označit provozovnu. Možnost podat takovou žalobu je však velmi nízká, jelikož právě neoznačení provozovny vede k tomu, že spotřebiteli se nepodaří zjistit, kdo je provozovatelem.

Druhou souvislostí je ustanovení § 16 obchodního zákoníku stanovící, že podnikatele zavazuje i jednání jiné osoby v jeho provozovně, nemohla-li třetí osoba vědět, že jednající osoba k tomu není oprávněna. Toto je teoreticky závažné ustanovení, avšak při jednání v provozovně není problémem oprávněná osoba, ale obtížnost dokazování vyplývající z ústního jednání.

Místo podnikání, sídlo

Pojem provozovna je nutné odlišovat od pojmů místo podnikání a sídlo podnikatele. Jak již bylo výše uvedeno, provozovna představuje prostor, kde je podnikatelská činnost skutečně vykonávána, zatímco:

- místem podnikání fyzické osoby je adresa, která je uvedena v obchodním rejstříku nebo v jiné zákonem upravené evidenci (§ 2 odstavec 3 obchodního zákoníku),
- sídlem právnické osoby je adresa, která se určí při zřízení této právnické osoby, a kde právnická osoba skutečně sídlí – tj. kde je umístěna správa právnické osoby a kde se veřejnost může s právnickou osobou setkávat (§ 19c odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů),
- sídlem organizační složky podniku se rozumí adresa jejího umístění.

Podnikatel zapsaný do obchodního rejstříku má podle ustanovení § 2 odst. 2 obchodního zákoníku povinnost zapisovat do obchodního rejstříku skutečné místo podnikání.

Porovnáme-li tedy organizační složku podniku s provozovnou, znovu musíme zdůraznit, že provozovna je prostorem, kde je činnost vykonávána, zatímco organizační složka podniku je část podniku, která je schopná samostatné existence. Ne každá provozovna je organizační složkou podniku, toto určení je plně v rukou podnikatele.

1.3 Provozovna dle živnostenského zákona

V rámci obchodněprávní úpravy je pojem provozovna klíčový pro veřejnoprávní část regulovanou živnostenským zákonem. V úpravě živnostenského zákona účinné do 30. června. 2008 je provozovna definována v § 17 následovně.

§ 17

(1) Provozovnou se rozumí prostor, v němž je živnost provozována. Za provozovnu se pro účely tohoto zákona považuje i stánek, pojízdná prodejna a obdobné zařízení sloužící k prodeji zboží nebo k poskytování služeb.

(2) Na základě průkazu živnostenského oprávnění může být živnost provozována ve více provozovnách, pokud k nim podnikatel má užívací nebo vlastnické právo. Na žádost živnostenského úřadu je podnikatel povinen prokázat vlastnické nebo užívací právo k objektům nebo místnostem provozovny.

(3) Podnikatel je povinen zajistit, aby provozovna byla způsobilá pro provozování živnosti podle zvláštních předpisů², byla řádně označena a aby pro každou provozovnu byla ustanovena osoba odpovědná za činnost provozovny.

(4)

(5)

(6) Živnostenský úřad příslušný podle odstavce 2 informuje podnikatele o zápisu provozovny do živnostenského rejstříku.

(7) Provozovna musí být trvale a zvenčí viditelně označena obchodní firmou nebo názvem nebo jménem a příjmením podnikatele a jeho identifikačním číslem, bylo-li přiděleno. Stánek, pojízdná prodejna a obdobné zařízení sloužící k prodeji zboží nebo poskytování služeb musí být dále označen údajem o sídle nebo místě podnikání nebo adrese, na které je umístěna organizační složka zahraniční osoby.

Od 1. července 2008 je účinné nové znění živnostenského zákona, které definici provozovny v § 17 pozměnilo.

§ 17

² Například zákon č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

(1) Provozovnou se pro účely tohoto zákona rozumí prostor, v němž je živnost provozována. Za provozovnu se považuje i automat nebo obdobné zařízení sloužící k prodeji zboží nebo poskytování služeb (dále jen „automat“) a mobilní provozovna.

(2) Mobilní provozovna je provozovna, která je přemístitelná a není umístěna na jednom místě po dobu delší než tři měsíce.

(3) Živnost může být provozována ve více provozovnách, pokud k nim podnikatel má vlastnické nebo užívací právo. Na žádost živnostenského úřadu je podnikatel povinen prokázat vlastnické nebo užívací právo k objektům nebo místnostem provozovny; to neplatí pro mobilní provozovny a automaty. U mobilních provozoven je podnikatel povinen na žádost živnostenského úřadu prokázat oprávněnost umístění provozovny.

(4) Podnikatel je povinen zajistit, aby provozovna ..., to neplatí pro automaty.

(5)

(6)

(7) Provozovna musí být trvale a zvenčí viditelně označena obchodní firmou nebo názvem nebo jménem a příjmením podnikatele a jeho identifikačním číslem, bylo-li přiděleno. Mobilní provozovna a automat musí být dále označeny údajem o sídle nebo místě podnikání nebo adrese, na které je umístěna organizační složka zahraniční osoby.

Pojem provozovna je v živnostenském zákoně definován takřka totožně, jako je definován v obchodním zákoníku. V zásadě se dají nalézt pouze dva rozdíly.

- Provozovna ve smyslu živnostenského zákona nezahrnuje provozovny, v nichž se uskutečňuje podnikání jiných podnikatelů než živnostníků (například ordinace lékařů nebo kanceláře daňových poradců nejsou živnostenskými provozovnami, budou však provozovnami ve smyslu obchodního zákoníku). Veřejnoprávní povinnosti dané živnostenským zákonem proto nejsou stanoveny na jiné než živnostenské provozovny.
- Provozovna ve smyslu živnostenského zákona (v úpravě platné do 30. června 2008) by nejspíše měla být chápána užěji než provozovna ve smyslu obchodního zákoníku. Důvodem je především skutečnost, že v živnostenském zákoně je za provozovnu výslovně označen také stánek a jiné obdobné zařízení, zejména

prodejní. Po změně znění živnostenského zákona platného od 1. července 2008 byl v § 17 nahrazen pojem stánek pojmem mobilní provozovna. Navíc abychom považovali provozovnu za mobilní, nesmí být překročen limit (3 měsíce) umístění provozovny na jednom místě. Nově je zde jako provozovna definován také automat pro prodej zboží či poskytování služeb.

Živnostenský zákon, obdobně jako obchodní zákoník, ukládá mimo jiné povinnost zvenčí trvale a viditelně označit provozovnu identifikačními údaji. Jelikož se jedná o veřejnoprávní povinnosti, je možno použít sankce podle živnostenského zákona, a tím zajistit efektivnější vymáhání splnění této povinnosti. K efektivitě jistě přispívá i § 60e živnostenského zákona stanovící, že kontrolu plnění povinnosti označit provozovnu stanovenou v § 17 odst. 7 a 8 provádějí při správě daní rovněž územní finanční orgány a celní úřady.

1.4 Provozovna v daňovém právu

V návaznosti na výše uvedená specifika provozovny v obchodním zákoníku a živnostenském zákoně je možno pokračovat v pojetí provozovny v daňovém právu.

1.4.1 Stálá provozovna a provozovna v daňových zákonech

Daně jsou v současné době nezbytné pro existenci státu a krytí jeho výdajů. Daně jsou vybírány takřka vždy na úrovni státních celků, jakožto suverénů v oblasti práva a státní moci. Dále mohou být daně vybírány rovněž na jiných úrovních („evropská“ - evropské určení DPH a cla, státu jako člena federace – například USA, státu jakožto člena konfederace – například Švýcarsko nebo na úrovni municipalit – například USA).

Od počátku své existence byly daně vybírány z něčeho konkrétního umístěného v dané zemi (z hlavy, z domu, z těžby) a byl tedy jasně definovaný zdroj a jeho vazba k danému státu. V praxi se tak jednalo o zdaňování konkrétních věcí (někde na území státu umístěných), konkrétních lidí (někde na území státu bydlících) nebo převodů hmotných věcí (cla na hranicích státu, poplatky za převoz přes nějaké území státu).

V dnešní době existuje již mnoho právnických osob (jsou nehmotné) a mnoho služeb (jsou nehmotné) oproti původně jasně definovaným fyzickým osobám a převodům zboží.

S probíhající internacionalizací je nezbytné nějakým způsobem zakotvit, koho a co můžou jednotlivé státy zdanit. V oblasti daně z příjmů takovou úlohu hraje pojem daňového rezidentství a pojem **stálá provozovna**. V oblasti daně z přidané hodnoty pak tuto roli přebírá DPH registrace v určitém státě a také skutečnost, kde má daňový subjekt sídlo, místo podnikání nebo **provozovnu**.

Předem je nutno zdůraznit, že ani daňové zákony samotné nepoužívají pojem provozovna se stejným obsahem a vyskytují se tak v zásadě dvě různé varianty provozoven, a to:

- provozovna pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“), a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění – tzv. stálá provozovna (permanent establishment)
- a provozovna (fixed establishment) pro účely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“), a Recastu.

Samozřejmě i v daňových zákonech jsou zmíněny provozovny v jiném pojetí, např. v úpravě doručování § 17 odstavec 2 a 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“).

(2) Doručuje se v bytě, provozovně, obchodní místnosti, kanceláři a nebo pracovním místě, kde se osoba, jíž má být doručeno (dále jen "příjemce"), zdržuje.

(5) Nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastížen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, uloží doručovatel písemnost v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence nebo u obecního úřadu a příjemce o tom vhodným způsobem vyrozumí. Nevyzvedne-li si příjemce písemnost do

patnácti dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl.

Toto pojetí provozovny je však marginální a bezesbytku vychází z obchodněprávního pojetí, které bylo popsáno výše.

V následující části práce tak bude rozebrána podstata pojmu provozovna pro účely daně z příjmů. Pro úplnost však v následující subkapitole stručně uvádím charakteristiku provozovny z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty.

1.4.2 Provozovna dle ZDPH

1.4.2.1 Definice provozovny v ZDPH

Definice provozovny je obsažena přímo v zákoně o dani z přidané hodnoty. Provozovnou se přitom v souladu s § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH rozumí místo, které má stálé personální a materiální jehož prostřednictvím uskutečňuje osoba povinná k dani své ekonomické činnosti.

Jen pro úplnost uvádím, že znění účinné od počátku existence ZDPH (tj. od 1. května 2004 – vstup ČR do EU) až do konce roku 2008 provozovnu definovalo poněkud vágněji a to jako místo, které má personální a materiální vybavení nutné k zajištění ekonomických činností. V souladu s důvodovou zprávou k vládnímu návrhu zákona, který byl nakonec jako zákon č. 302/2008 Sb. schválen a vyhlášen a který s účinností od 1. ledna 2009 novelizoval ZDPH, se jedná o upřesnění pojmu s ohledem na příslušné rozsudky Evropského soudního dvora³. Prakticky by se tedy v návaznosti na povinnost eurokonformního výkladu nemělo jednat o žádnou faktickou změnu zákona, mělo by to být pouhé legislativně-technické upřesnění.

Z výše zmíněných rozhodnutí ESD, které měly zásadní vliv na českou legislativní úpravu pojmu provozovna, vyplývají – stručně řečeno - následující závěry ohledně podmínek, za nichž aktivita osoby se sídlem nebo místem podnikání mimo ČR dává vzniknout DPH provozovně:

³ viz např. rozsudky Gunter Berkholz (C 168/84), Faaborg – Gelting Linien (C 231/94), ARO Lease (C 190/95), DFDS (C 260/95), Lease Plan Luxemburg (C 390/96)

- DPH provozovna vyžaduje trvalou (stálou) přítomnost jak lidského, tak materiálního vybavení nutného pro poskytování plnění (tj. dodání zboží nebo převod nemovitostí nebo poskytování služeb). Pokud by jedna ze složek chyběla, nemůže vzniknout DPH provozovna bez ohledu na permanenci a význam složky druhé. Na druhou stranu nikdo nedefinoval (a prakticky to ani není možné), jak dlouho znamená trvalá (stálá přítomnost) – je to měsíc, několik měsíců půl roku? Dle mých zkušeností v praxi je obvykle přijímáno, že přítomnost kratší než měsíc nevede ke vzniku DPH provozovny a že přítomnost delší než půl roku bezpochyby k existenci DPH provozovny vede. Rovněž je irelevantní, zda materiální vybavení zahraniční osoba vlastní nebo je v nájmu – dostatečná je i pouhá výlučná dispozice s materiálním vybavením.
- DPH provozovna musí disponovat vlastními zaměstnanci a strukturou mající dostatečný stupeň stability k uzavírání smluv a přijímání manažerských rozhodnutí, čímž umožní nezávislé poskytování předmětných služeb. Z judikátů ESD například plyne, že DPH provozovna nevzniká, pokud v jiném státě je založena kancelář, která vykonává pro zřizovatele z jiného státu pouze průzkum trhu.
- Existence provozovny by měla být vzata v úvahu pouze v případě, že posouzení místa plnění podle ústředí podnikatelské činnosti nevede k racionálnímu výsledku nebo vede ke sporu s jiným členským státem Evropského společenství.

Pokud porovnáme současnou definici zákona o dani z přidané hodnoty ze závěry vyplývajících z judikatury ESD, dojdeme k závěru, že i přes její upřesnění je naše definice provozovny v ZDHP stále velmi neurčitá. Především z tohoto důvodu neztrácí judikatura ESD související s problematikou provozoven na významu a při komplikovanějších případech posuzování vzniku provozovny pro účely ZDPH jistě najde své uplatnění.

Pro praktické rozhodování, zda vznikla nebo nevznikla DPH provozovna, lze doporučit ke studiu příspěvek na Koordinačním výboru Komory daňových poradců ČR a Ministerstva financí ČR č. 64/08.06.05 - Problematika provozovny ve smyslu par. 4 (1) z) zákona o DPH v souvislosti s poskytováním poradenských a obdobných služeb dle par. 10 (6) c) zákona o DPH. Tento příspěvek řeší situaci poskytování poradenských

služeb s různou úrovní materiální přítomnosti, přičemž ve většině situací došlo ke shodě v názorů Komory daňových poradců ČR a Ministerstva financí ČR.

1.4.2.2 Smysl a význam provozovny v ZDPH

Existence provozovny pro účely ZDPH (dále jen „DPH provozovna“) má dva zásadní dopady pro uplatnění daně z přidané hodnoty. Prvním dopadem je skutečnost, že existence české DPH provozovny vede automaticky⁴ k povinnosti se registrovat jako plátce DPH a k s tím souvisejícím povinnostem (podávání DPH přiznání, povinnost uplatňovat české DPH, povinnost vést DPH evidenci, atd.). Druhým neméně zásadním dopadem je skutečnost, že pokud je služba poskytnuta českou DPH provozovnou (nebo pro DPH provozovnu), pak v mnoha případech je místo uskutečnění zdanitelného plnění (tj. stát, ve kterém je nutno DPH uplatnit) shodné s místem, kde je umístěna DPH provozovna. Tím je tedy – pro případ DPH provozovny - naplněn obecný smysl pojmu provozovna jako alokačního klíče ke zdanění – uplatnění DPH.

Pro ilustraci níže uvádím několik příkladů zásadního významu pojmu DPH provozovna pro určení místa uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „místo plnění“).

Dle § 7a odst. 1 ZDPH je místem plnění při dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nebo při dodání elektřiny obchodníkovi místo, kde má obchodník sídlo, místo podnikání nebo kde má provozovnu, pro kterou je toto zboží⁵ dodáno. Pokud tedy bude dodávat elektřinu český obchodník německému obchodníkovi, je místo plnění obecně v Německu a DPH se odvede v Německu, avšak pokud by tato dodávka byla určena pro českou DPH provozovnu německého obchodníka, bylo by místo plnění v ČR a DPH by byla v ČR rovněž odvedena.

Dle § 9 ZDPH se místo plnění obecně určí dle místa, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání, avšak pokud osoba poskytuje službu prostřednictvím provozovny, považuje se za místo plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Pokud tedy poskytuje německý komisionář komukoli komisionářskou službu, pak je místo plnění obecně v Německu a DPH se odvede v Německu, avšak pokud by tato služba

⁴ V souladu s § 94 odst. 11 ZDPH existuje výjimka z automatické registrace pro situace, kdy prostřednictvím DPH provozovny jsou uskutečňovány pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně (např. finanční a pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby, atd.).

⁵ Pro účely ZDPH je elektřina a plyn (ale také teplo, chlad a voda) zbožím v návaznosti na § 4 odst. 2 ZDPH, ačkoli v aplikaci DPH je u elektřiny a plynu použit spíše model, který se používá u služeb.

byla uskutečněna českou DPH provozovnou německého komisionáře, bylo by místo plnění v ČR a DPH by byla v ČR rovněž odvedena.

Ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH upravuje specificky místo plnění pro rozsáhlou škálu služeb, které podléhají tzv. samovyměření (anglicky „reverse-charge services“). Při poskytnutí služby zahraniční osobě nebo osobě povinné k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v jiném členském státě, nebo provozovně umístěné mimo tuzemsko, je místem plnění místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo nebo místo podnikání, nebo je místem plnění místo, kde je umístěna provozovna. Pokud tedy český daňový poradce poskytne své rady německé DPH provozovně jiného českého daňového poradce, pak je místo plnění v Německu a DPH se odvede v Německu prostřednictvím DPH provozovny onoho jiného daňového poradce v rámci principu samovyměření.

2 Česká zákonná úprava stálé provozovny

S probíhající internacionalizací je nezbytné nějakým způsobem zakotvit, koho a co můžou jednotlivé státy zdanit. V oblasti daně z příjmů takovou úlohu hraje pojem daňového rezidentství a pojem stálá provozovna.

Nutným, nikoli dostačujícím, předpokladem existence stálé provozovny v kterémkoli státě u kterékoli právnické nebo fyzické osoby je totiž skutečnost, že daná osoba není v daném státě daňovým rezidentem.

Zobecněně lze říci, že právnická nebo fyzická osoba je daňovým rezidentem v zemi, kde tato osoba sídlí – čili je znát překrytí obchodněprávního a daňového pohledu. V některých případech však dochází k rozdílům, které budou popsány v kapitolách níže.

Jakmile nějaký stát zjistí, že je nějaká osoba jeho daňovým rezidentem, automaticky si přivlastňuje právo tuto osobu (v souladu se svými daňovými zákony) zdanit, a to z celosvětových příjmů této osoby.

Nicméně státy mají snahu zdanit v zásadě jakoukoli podnikatelskou aktivitu a s ní související zisky, které se nějakým způsobem týkají jejich území. Byl tak vynalezen obecný princip, kdy státy zdaňují, a to i u daňových nerezidentů, veškeré příjmy ze zdrojů na území daného státu. Toto však generuje další otázku: „Co je příjmem ze zdrojů na území určitého státu?“.

Prvním a asi nejdůležitějším příjmem ze zdrojů na území daného státu jsou příjmy z činností dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny. Tím se ospravedlňuje následující obsáhlé pojednání o tom, co vlastně stálá provozovna je a kdy tato stálá provozovna vzniká. Jen pro úplnost uvádím i další příjmy, které se považují za příjmy ze zdrojů na území daného státu. Jsou to příjmy z nemovitého majetku umístěného v daném státě, příjmy ze zaměstnání vykonávaného na území daného státu, příjmy společníků ze společností domicilovaných v daném státě (dividendy), úrokové příjmy plynoucí od společností domicilovaných v daném státě (úroky), licenční poplatky plynoucí od společností domicilovaných v daném státě (licenční poplatky) atd.

2.1 Určení daňového rezidentství v ČR

Český zákon o dani z příjmů neobsahuje pojem daňový rezident ani daňový nerezident, nicméně stanoví, že:

- fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje⁶, má celosvětovou daňovou povinnost v ČR;
- jiná než fyzická osoba⁷, která má na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen, má celosvětovou daňovou povinnost v ČR;
- jiné osoby než výše uvedené⁸, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

První dvě odrážky tak - v souladu s obecným pochopením pojmu daňový rezident (tj. osoba s celosvětovou daňovou povinností v daném státě) - definují českého daňového rezidenta odděleně pro fyzické a pro právnické osoby a třetí odrážka stanoví, že všechny ostatní osoby jsou českými daňovými nerezidenty.

2.1.1 Právnické osoby

S ohledem na určení daňového rezidentství pro právnické osoby neobsahuje ZDP žádnou další úpravu. Nicméně v praxi tato skutečnost žádné velké potíže nezpůsobuje.

⁶ Z tohoto pravidla existuje však výjimka pro fyzické osoby, které se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení – tyto osoby mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.

⁷ Zvláštní daňová subjektivita je přiznána organizační složce státu, která je dle § 17 odstavec 1 ZDP považována pro účely ZDP za samostatného poplatníka (tj. i za samostatnou právnickou osobu, ačkoli organizační složka státu nikdy právnickou osobou není, tou je pouze stát).

⁸ Poněkud nelogicky je v případě fyzických osob přidána kategorie osob, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. V návaznosti na § 37 ZDP se jakékoli ustanovení ZDP nepoužije, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Ale i toto ustanovení, se zdá zbytečné s ohledem na článek 10 Ústavy, který s účinností od 1. června 2002 stanoví: „Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“ A jelikož dle článku 49 písmenu a), d) a e) Ústavy je k ratifikaci mezinárodní smlouvy ve věcech daňových obecně třeba souhlasu obou komor Parlamentu, je znění článku 10 Ústavy plně postačující.

Daňovým rezidentem ČR je:

- osoba se sídlem v ČR (pojem sídla je definován občanským právem) – tento pojem tak splývá s pojmem česká právnická osoba pro účely obchodního zákoníku,
- nebo osoba, která je z ČR řízena – i zde nalezneme silnou analogii se sídlem v občanskoprávním pohledu, kde sídlem má být místo, kde je umístěna správa právnické osoby a kde se veřejnost může s právnickou osobou setkávat (skutečné sídlo)⁹.

V návaznosti na výše uvedené je proto možné se domnívat, že u právnických osob není zásadního rozdílu mezi pojmem daňový rezident ČR a česká právnická osoba (osoba se sídlem v ČR). Důvodem je skutečnost, že pokud je nějaká právnická osoba se sídlem mimo ČR posouzena jako český daňový rezident, je to obecně možné pouze v případě, že tato osoba je z ČR řízena. Pokud by však byla tato osoba z ČR řízena, pak by asi byla v ČR umístěna i její správa a bylo by možné se tak s právnickou osobou v ČR setkávat. Rozdíly v daňovém rezidentství a sídle mohou plynout z odlišného chápání významu slov „řízení“ a „správa“, a z dodatečné podmínky týkající se místa, kde se veřejnost může s právnickou osobou setkávat.

2.1.2 Fyzické osoby

S ohledem na určení daňového rezidentství ZDP v § 2 odst. 4 obsahuje pouze stručnou specifikaci pojmu bydliště a pojmu obvykle se zdržovat.

(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

⁹ Dle § 19c odstavec 2 Občanského zákoníku rovněž platí, že: “Uvádí-li právnická osoba jako své sídlo jiné místo než své sídlo skutečné, může se každý dovolat i jejího skutečného sídla.”

Bližší určení těchto pojmů obsahuje komentář k § 2 obsažený v Pokynu D-300 ze dne 16. listopadu 2006 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP“

K § 2

1. Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.).

2. Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo 3 zákona) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.

V praxi však, i přes snahu nadefinovat daňové rezidentství fyzické osoby podrobněji, bývá určení daňového rezidentství fyzické osoby velmi komplikované a nejednoznačné.

Daňovým rezidentem je:

- osoba mající stálý byt v ČR za okolností, z nichž lze usuzovat na její úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat – s ohledem na naprosto vágní definici „bytu“ (v některých judikátech bylo dovozeno, že takovýmto bytem může být za určitých okolností i hotelový pokoj) a podmínku spočívající v úmyslu trvale se zdržovat (úmysl je subjektivní kategorie, která může být na základě objektivních skutečností pouze s větší či menší přesností odhadnuta, nikoli však jednoznačně určena) se určení daňového rezidentství může stát velmi subjektivní;
- osoba zdržující se v ČR alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích, přičemž do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu – toto je logicky velmi přesná a jasná definice, nicméně s ohledem na vstup ČR do schengenského prostoru a zrušení vesměs

všech hraničních kontrol, je prakticky nemožné prokázat, kdy se určitá fyzická osoba zdržuje na území ČR.

Určení daňového rezidentství u fyzické osoby nemá naprosto žádný ekvivalent ve sféře občanského, obchodního nebo obecně správního práva. Daňové rezidentství například jen velmi volně souvisí s trvalým pobytem. V souladu se zákonem č. 122/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel), ve znění pozdějších předpisů, se místem trvalého pobytu rozumí adresa pobytu občana v České republice, kterou si občan **zvolí zpravidla** v místě, kde má rodinu, rodiče, byt nebo zaměstnání. Trvalý pobyt je tak atributem formálním, který si lze v zásadě libovolně rozhodnutím fyzické osoby zvolit – oproti tomu daňové rezidentství je atributem materiální skutečnosti, který není závislý na rozhodnutí fyzické osoby. Rovněž také občanství fyzické osoby nemá dle ZDP na daňové rezidentství vliv – občanství je sice určitý vztah ke státu, ale obvykle nijak nesouvisí s ekonomickou či daňovou realitou. Na druhou stranu platí, že při řešení konfliktu daňových rezidentství dvou různých států u jedné fyzické osoby dle standardních mezinárodních smluv je státní občanství posledním objektivním kritériem, které se použije v okamžiku, kdy všechna předchozí kritéria pro určení „bližšího“ vztahu k jedné zemi a k jednomu daňovému rezidentství selhala.

2.2 Stálá provozovna daňového nerezidenta v ČR

Pokud tedy určitá osoba není českým daňovým rezidentem, je třeba ještě zjistit, zde nemá v ČR stálou provozovnu.

Stálá provozovna je v zákoně o daních z příjmů zmíněna v následujících ustanoveních § 22:

(1) Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3¹⁰ a § 17 odst. 4¹¹ považují

a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,

(2) Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo

¹⁰ Fyzická osoba, český daňový nerezident.

¹¹ Právnícká osoba, český daňový nerezident.

k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c)¹² a f)¹³ bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.

(3) Příjem společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti anebo účastníka ve sdružení bez právní subjektivity, který je poplatníkem podle § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, plynoucí z účasti na této společnosti nebo na tomto sdružení a z úvěrů a půjček poskytnutých této společnosti se považuje za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny. Pro zajištění daně z příjmů společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti platí ustanovení § 38e odst. 3.

Toto znění je v zákoně o daních z příjmů s malými obměnami již od vzniku nové české daňové soustavy (tj. od 1. ledna 1993) a tohoto zákona.

Drobné doplnění přinesl vstup České republiky do Evropské unie a zavedení nového typu právnické osoby – evropského hospodářského zájmového sdružení. V souladu s § 37a odst. 3 ZDP se příjem člena evropského hospodářského zájmového sdružení, který je daňovým nerezidentem, plynoucí z členství v evropském hospodářském zájmovém sdružení a z úvěrů a půjček poskytnutých tomuto sdružení považuje za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny. V souladu se zněním § 37a ZDP se klade v obecné rovině rovnítko mezi evropským hospodářským zájmovým sdružením a veřejnou obchodní společností.

¹² Příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky – fakticky se tak jedná o příjmy za veškeré služby (kromě stavebně montážních).

¹³ Příjmy z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky – toto však v žádném ohledu nepředstavuje rozšíření množiny všech služeb.

Lze tedy říci, že stálá provozovna zahraničního rezidenta (tj. českého daňového nerezidenta) v ČR vzniká tomuto poplatníkovi, pokud:

- má v ČR místo k výkonu činností, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště – „klasická“ stálá provozovna;
- má v ČR staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále při poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c)¹⁴ a f) bod 115 § 22 ZDP poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími, pokud jejich doba trvání přesáhne šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích – „službová“ stálá provozovna;
- má osobu jednající na území České republiky, která zastupuje tohoto poplatníka a která má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka – „agentská“ stálá provozovna;
- je společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti nebo evropského hospodářského zájmového sdružení anebo účastníkem ve sdružení bez právní subjektivity – stálá provozovna „daňově transparentních entit“.

Jednotlivé druhy stálých provozoven se od sebe dosti liší, a proto budou níže analyzovány odděleně.

2.2.1 Klasická stálá provozovna

Jak již bylo uvedeno výše (v souladu se ZDP), vzniká klasická stálá provozovna tehdy, pokud v ČR je místo k výkonu činností, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Toto vymezení stálé provozovny je velmi široké a z čistě jazykového a logického výkladu se prakticky nedá uchopit. Nicméně by mohlo být v zásadě interpretováno tak, že – bez ohledu na stabilitu místa, dobu trvání a charakter činností – by přítomnost jakéhokoli lidského prvku (zaměstnanci, společníci,

¹⁴ §22 odst. 1 písmeno c) - příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky.

¹⁵ §22 odst. 1 písmeno f) bod 1 - příjmy z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky.

podnikající, ale i nepodnikající fyzická osoba) nebo materiálního prvku (uskladněné zboží k prodeji) v ČR mohla vést ke vzniku stálé provozovny v ČR.

Nejzásadněji je cítit absence doby trvání zařízení. Tato absence je prolomena u:

- staveniště a provádění stavebně montážních projektů
- a poskytování některých služeb (viz blíže v kapitole 2.2.2)

větou druhou § 22 odst. 2 ZDP, která stanoví, že stálá provozovna existuje (nikoli vzniká), přesáhne-li doba trvání služeb šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. V případě jiných činností, než je staveniště a provádění stavebně montážních projektů a poskytování služeb, však žádné časové omezení nenalezneme, a tak by i krátkodobě najatá prodejna nebo například stánek na veletrhu (např. na jeden den či týden), kde by bylo uskutečněno několik bezvýznamných prodejů, představovala titul pro existenci stálé provozovny.

Další nejasnost vyplývá z použití pojmu „činnost“, namísto přesnějšího pojmu „podnikání“, „samostatně výdělečná činnost“ nebo „ekonomická činnost“. Pojem činnost sám o sobě totiž zahrnuje veškerou myslitelnou aktivitu, včetně neaktivity a činností, které nejsou zpravidla předmětem zdanění (rekreačně sportovní činnost, provozování různých koníčků bez jakéhokoli výdělečného záměru, provozování zahrádky pro vlastní spotřebu atd.). Samozřejmě tato nejasnost apriori nastává pouze u fyzických osob, které (na rozdíl od právnických osob) mohou žít dvojediným životem (soukromým a výdělečným). Dovedeno ad absurdum by striktní jazykový výklad právní normy *„Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností...“* znamenal, že lichtenštejnský důchodce mající zahrádku na jižní Moravě, kam pravidelně na víkendy dojíždí k výkonu svého koníčku (zahradničení), by měl na území ČR stálou provozovnu. V praxi však z nejasnosti pojmu „činnost“ daňová správa nevyvozuje důsledky a (u států, se kterými není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění) vykládá pojem „činnost“ restriktivně, tj. jako „podnikání“, „samostatně výdělečná činnost“ nebo „ekonomická činnost“.

Nutno zdůraznit, že český ZDP neobsahuje pro existenci klasické stálé provozovny žádné výjimky určitých činností nebo subjektů a je z pohledu daňového teoretika

krásným příkladem toho, že státy mají snahu zdanit v maximální možné míře všechny zahraniční subjekty a dosáhnout tak maximálních daňových příjmů do svého rozpočtu.

Je třeba také podotknout, že v praxi není naštěstí příliš nutné používat vymezení stálé provozovny zmíněné v českém ZDP, jelikož ve většině případů je možno a také nutno aplikovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které výše uvedené vymezení stálé provozovny významně modifikují a redukují.

2.2.2 Službová stálá provozovna

Jak již bylo uvedeno výše (v souladu se ZDP), existuje službová stálá provozovna i **bez existence konkrétního místa výkonu** činností tehdy, pokud zahraniční poplatník:

- poskytuje na území České republiky služby, obchodní, technické nebo jiné poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobné činnosti (§ 22 odstavec 1 písm. c) ZDP)
- nebo vykonává na území České republiky nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí (§ 22 odstavec f) bod 1 ZDP),
- sám nebo svými zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími, pokud jejich doba trvání přesáhne šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

Úvodem je nutno zdůraznit, že - v souladu s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu 9 Afs 55/2007-76 a 9 Afs 55/2007-76 - z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované činnosti veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu (§ 22 odstavec f) bod 2 ZDP), nemůže vzniknout stálá provozovna a to bez ohledu na dobu, kterou zde budou činnost vykonávat.

Další otázkou zůstává, zda existuje nějaké opodstatnění pro rozlišování mezi klasickou a službovou stálou provozovnou v režimu ZDP. Čistě z pohledu existence stálé provozovny není tento rozdíl patrný – službová stálá provozovna dle ZDP znamená pouze principiální omezení existence klasické stálé provozovny šestiměsíčním časovým

limitem jejího trvání. Jinak řečeno, dle českého zákona je každá službová stálá provozovna i klasickou stálou provozovnou, protože vždy existuje nějaké místo výkonu činnosti (např. území celé ČR). Tato skutečnost opět podtrhuje naprostou bezbřehost vymezení pojmu stálá provozovna. Tuto bezbřehost vymezení pojmu stálá provozovna a argumentaci, že vždy existuje alespoň území ČR jakožto místo výkonu činnosti, ostatně používají i zástupci Ministerstva financí ČR (dále také „MF ČR“) - např. Ing. Václav Zíka, vedoucí odboru mezinárodního zdanění.

2.2.3 Agentská stálá provozovna

Jak již bylo uvedeno výše (v souladu se ZDP) vzniká agentská stálá provozovna tehdy, pokud zahraniční daňový rezident má na území ČR osobu, která zastupuje tohoto poplatníka a která má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka.

Tento typ stálé provozovny je v ZDP definován relativně nově (s účinností od 1. ledna 2006), a proto s jeho praktickým využitím nejsou v současnosti výraznější zkušenosti. Lze se domnívat, že zařazení tohoto typu stálých provozoven je jednoznačně inspirováno zněním smluv o zamezení dvojího zdanění (včetně modelové smlouvy OECD), které naprosto pravidelně obsahují stálé provozovny tohoto typu. Je proto více než pochopitelné, že pokud smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňovaly zdaňovat příjmy agentských stálých provozoven, správcům státní kasy muselo být velmi líto, že ZDP toto do konce roku 2005 neumožňoval, a proto příjmy agentských stálých provozoven unikaly v ČR zdanění.

Inspirace smlouvami o zamezení dvojího zdanění je patrná i ze samotné definice agentské stálé provozovny upravené v ZDP – tato definice je v zásadě doslovně převzata z české verze smluv o zamezení dvojího zdanění. Na druhou stranu smlouvy o zamezení dvojího zdanění (včetně modelové smlouvy OECD) – na rozdíl od úpravy v ZDP - omezují tento typ stálých provozoven pouze na případy tzv. závislých agentů. Agentská stálá provozovna tedy dle smluv o zamezení dvojího zdanění nevzniká, pokud se jedná o nezávislého agenta (zprostředkovatele, komisionáře, brokera aj.), pokud tyto osoby jednají v rámci své běžné podnikatelské činnosti. Pokud by se však jednalo o stát, se kterým nemá Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění,

postupovalo by se výhradně dle ustanovení ZPD a pak by stálá provozovna zřejmě vznikla i z činnosti nezávislého agenta.

ZDP hovoří o agentské stálé provozovně v § 22 odstavec 2:

(2) Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.

Skutečnost, že dle ZDP vzniká agentská stálá provozovna i v případě nezávislých agentů, může mít ve vztahu k bezesmluvním¹⁶ státům velký význam.

V návaznosti na jednoznačnou inspiraci agentských stálých provozoven ze smluv o zamezení dvojího zdanění je možné použít relativně propracovaný komentář k modelové smlouvě OECD.

2.2.4 Stálá provozovna daňově transparentních entit

V souladu se ZPD známe následující transparentní entity - veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Obdobný režim z pohledu stálých provozoven má (při absenci právní subjektivity) i sdružení bez právní subjektivity.

Obecně není sporu o tom, zda existuje stálá provozovna z titulu existence veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti a evropského hospodářského zájmového sdružení.

Vzniká však otázka, jak je nutno vykládat pojem „sdružení bez právní subjektivity“. ZDP sice obsahuje odkaz na poznámku pod čarou, která stanoví „§ 829 a násl. občanského zákoníku“, avšak jak však již dříve judikoval Ústavní soud v Nálezu Pl. ÚS 23/2000, poznámka pod čarou netvoří součást normativního právního aktu, a proto

¹⁶ Tj. státům, se kterými ČR neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění umožňující vznik agentské stálé provozovny pouze v případě závislého agenta.

nemá normotvorný charakter. Je proto třeba analyzovat, zda stálá provozovna vzniká pouze v případě sdružení bez právní subjektivity dle § 829 a násl. občanského zákoníku, a nikoli v případě jiných typů sdružení bez právní subjektivity dle jiných (zahraničních) právních předpisů nebo různých typů konsorcií. Dle ústních informací zástupců Ministerstva financí ČR by stálá provozovna měla vznikat pouze v situaci sdružení bez právní subjektivity dle § 829 a násl. občanského zákoníku – z textu ZDP se však lze důvodně domnívat, že stálá provozovna by měla vznikat i v případě zahraničních ekvivalentů sdružení bez právní subjektivity dle § 829 a násl. občanského zákoníku. Otázkou je rovněž, zda každému účastníkovi sdružení bez právní subjektivity (například tomu, který do sdružení přispívá pouze svým vkladem a nikoli činností) vzniká stálá provozovna. Jelikož ZDP v žádném směru aktivitu nepředpokládá, stálou provozovnu založí zřejmě již samotná účast ve sdružení bez právní subjektivity bez ohledu na aktivitu či pasivitu této účasti.

2.2.5 Okamžik vzniku a zániku stálé provozovny

Pokud tedy již víme, že stálá provozovna má (v souladu se ZDP a příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění) na území ČR vzniknout, pak v některých případech vyvstává otázka, kdy přesně¹⁷ tato provozovna vzniká a kdy zaniká.

ZDP nemá žádnou explicitní úpravu okamžiku, ke kterému stálá provozovna vzniká. Navíc stálá provozovna je v mnoha případech naprostou fikcí provozovny (např. agentská), přičemž v ZDP není primárně řešena otázka existence/neexistence stálé provozovny, ale spíše otázka existence příjmu z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny (§22 odst. 1 písm. a) ZDP) nebo příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny (§22 odst. 3 ZDP).

U klasických stálých provozoven je tato otázka relativně jasně spjata s existencí fyzicky existujícího místa k výkonu činností, tj. jakmile existuje toto místo – bez ohledu na případné příjmy s ním spojené – vzniká stálá provozovna. A rovněž opačně, jakmile místo zanikne, zaniká i stálá provozovna.

¹⁷ V návaznosti na vznik a zánik stálé provozovny vzniká daňovému subjektu mnoho daňových povinností včetně registrační a de-registrační povinnosti, případně povinnosti podat daňové přiznání (viz kapitola 3.3).

U službových stálých provozoven je situace komplikovanější, avšak můžeme se opřít o jednoznačné ustanovení bodu 7 k § 22 ZDP obsaženého v Pokynu D-300: „U stálé provozovny, jejíž existence závisí na době trvání, podléhá dani i příjmy dosažené do uplynutí této doby.“ Nelze uzavřít jinak než, že službová stálá provozovna existuje již od počátku poskytování služeb na území ČR, pokud splní následně časový test.

Agentské stálé provozovny vznikají ve vztahu ke všem činnostem, které agent pro poplatníka na území ČR provádí (§22 odst. 2 ZDP). Domnívám se proto, že stálá provozovna vzniká (a také zaniká) se zahájením (ukončením) činností agenta pro poplatníka na území ČR.

Stálé provozovny daňově transparentních entit jsou neoddělitelně spojeny s existencí české veřejné obchodní společnosti, české komanditní společnosti a českého sdružení bez právní subjektivity. Tyto stálé provozovny pravděpodobně vznikají/zanikají se vznikem/zánikem těchto transparentních entit. Zde však situace může být poměrně sporná, protože ZDP u těchto stálých provozoven nehovoří o jejich existenci, ale jen o příjmech dosažených skrze ně.

2.3 Daňové povinnosti a dopady plynoucí z existence stálé provozovny

2.3.1 Zákon o správě daní a poplatků

Zákon o správě daní a poplatků ukládá základní povinnosti plynoucí z (domnělé) existence stálé provozovny, a to nejen osobám, kterým tato stálá provozovna vzniká, ale rovněž osobám, které si této skutečnosti mohou (musí) být vědomi.

2.3.1.1 Registrační a de-registrační povinnost daňových subjektů

V souladu s § 33 odst. 3 ZSDP je poplatník povinen oznámit správci daně do třiceti dnů zřízení stálé provozovny a její umístění na území České republiky. Tato povinnost se plní prostřednictvím podání standardizovaného registračního formuláře příslušnému správci daně¹⁸. Nesplnění registrační povinnosti může vést k uložení pořádkové pokuty

¹⁸ Místně příslušný správce daně pro zahraničního daňového rezidenta s českou stálou provozovnou se stanoví - v souladu s § 4 odst. 3 ZSDP – dle A) místa, kde je umístěna stálá provozovna. Pokud by takového místa nebylo (což je například u agentské stálé provozovny poměrně běžné) nebo pokud by takových míst bylo více (je to velmi časté u službové stálé provozovny), pak postupuje dle B) místa, v

dle § 37 ZSDP, a to i opakovaně až do celkové výše 2.000.000 Kč. Navíc dle § 33 odst. 14 ZSDP platí, že nesplní-li daňový subjekt svoji registrační povinnost, zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti neprodleně, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost.

Ustanovení § 33 odst. 3 ZSDP ve větě druhé rovněž stanoví, že *zpravidla třicet dnů před zrušením této stálé provozovny oznámí poplatník tuto skutečnost správci daně*. Toto ustanovení však lze jen obtížně vnímat jako perfektní právní normu, která by zakládala skutečnou povinnost daňovému subjektu. Lze se tedy domnívat, že toto ustanovení lze chápat maximálně jako morální apel na daňové subjekty. Ani v praxi není situace, kdy by správce daně toto oznámení požadoval, a tím méně i vymáhal nebo sankcionoval, běžná.

Při zániku stálé provozovny není v ZSDP (ale ani v ZDP) obsažena výslovná úprava de-registrační povinnosti. Je však nutno postupovat dle obecného ustanovení § 33 odst. 7 ZSDP, které stanoví, že pokud dojde ke změnám skutečností uvedených v registraci, zejména zanikne-li daňová povinnost daňového subjektu u některé z daní, je tento daňový subjekt povinen tyto změny oznámit správci daně do patnácti dnů ode dne, kdy nastaly. I v případě de-registrace přitom platí, že nesplní-li daňový subjekt svoji de-registrační povinnost, pak dle § 33 odst. 15 ZSDP provede správce daně příslušné změny v registraci nebo registraci zruší, jakmile zjistí rozhodné skutečnosti.

Se zrušením (zánikem) stálé provozovny je kromě oznamovací povinnosti spojena také povinnost vypořádat své daňové povinnosti vůči ČR. V souladu s § 40 odst. 10 ZSDP jsou (při zrušení stálé provozovny na území České republiky) subjekty se sídlem v cizině povinny podat přiznání nejpozději do konce následujícího měsíce za uplynulou část roku. Tato ustanovení zpravidla v praxi nečiní potíže.

němž daňový subjekt vykonává na území České republiky hlavní část své činnosti, jejíž výsledky jsou předmětem zdanění, popřípadě C) místem, v němž se nachází na území České republiky převážná část jeho nemovitého majetku. Pokud by ani tato kritéria nevedla k určení místní příslušnosti, je dle § 4 odst. 3 ZSDP příslušným správcem daně Finanční úřad pro Prahu 1, jde-li o obor daní, k jejichž správě jsou příslušné územní finanční orgány. Zde je nutné si všimnout nejednoznačnosti určení místní příslušnosti pramenící z nejasné vzájemné priority kritérií A), B) a C). Navíc by tato kritéria nemusela být vůbec použita u fyzické osoby, která má trvalý pobyt v ČR nebo se v ČR fyzicky zdržuje jinde než v místech dle kritérií A), B) nebo C).

Specifikem stálých provozoven (jakožto určitých fikcí daňových subjektů se sídlem nebo bydlištěm v cizině) je povinnost uvádět (dle § 33 odst. 6 ZSDP) vždy svého zmocněnce v tuzemsku pro doručování. Toto ustanovení má za cíl zajistit určitý informační kanál správce daně ve vztahu k zahraničním právnickým osobám, avšak hlavně jde o to, aby bylo možné zajistit doručení rozhodnutí správce daně.¹⁹

Dle § 33 odst. 6 ZSDP dále platí, že právnická osoba se sídlem v cizině, která nemá přiděleno identifikační číslo, je povinna si vyžádat toto číslo u příslušného orgánu. Toto ustanovení je v praxi naplněno pouze v případě, pokud stálá provozovna představuje zároveň i organizační složku zapisovanou do obchodního rejstříku nebo jinou formu prezence předvídanou jinými nedaňovými zákony. V případech agentských stálých provozoven, které jsou naprostou daňovou fikcí bez existence jakéhokoli hmotného substrátu (tj. vlastního podnikání nebo i jiné činnosti na území ČR), však asi není sporu, že zahraniční právnická osoba žádné identifikační číslo obdržet nemůže.

2.3.1.2 Registrační a de-registrační povinnost třetích osob

Na závěr registračních a všeobecně oznamovacích povinností je třeba zmínit povinnost, která obecně stíhá jiné osoby, než jsou daňové subjekty. Dle § 33 odst. 17 ZSDP platí, že právnické a fyzické osoby, které mají sídlo nebo bydliště na území České republiky, a stálé provozovny subjektů se sídlem nebo bydlištěm v cizině umístěné na území České republiky mají povinnost oznámit neprodleně svému místně příslušnému správci daně uzavření kontraktu se subjektem se sídlem či bydlištěm v zahraničí, na jehož základě může dojít ke vzniku stálé provozovny²⁰. Toto ustanovení je pro svou obecnou neznámost velmi nebezpečné. Pokud totiž nějaká třetí osoba obchodující se zahraničním partnerem neoznámí správci daně potenciální vznik stálé provozovny, pak se vystavuje postihu v souladu se ZSDP (pokuta za nesplnění nepeněžitých povinností, opakovaně až

¹⁹ V souladu s § 32 odst. 1 ZSDP lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim *řádným způsobem doručena nebo sdělena*, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Doručení tak představuje jeden ze stěžejních kroků správce daně, aby mohl uložit daň včetně příslušenství daně a chránil tak fiskální zájem státu.

²⁰ V souladu s poznámkou pod čarou vztahující se k této povinnosti se toto oznámení týká pouze stálých provozoven dle ZDP a nijak se nedotýká provozoven dle ZDPH. Důvod tohoto dělení je zřejmý – v době vzniku ZSDP byl již zaveden koncept stálé provozovny v ZDP, ale ZDPH muselo na zavedení konceptu DPH provozovny čekat ještě dalších deset let.

do výše dvou miliónů Kč), ale rovněž nelze vyloučit ani případné trestně-právní dopady²¹.

2.3.2 Zákon o daních z příjmů

Stálá provozovna daňového subjektu jako taková představuje určité vymezení příjmů, na jejichž zdanění si stát činí nárok. Avšak stálá provozovna daňového subjektu nemá vliv jen na zdanění příjmů tohoto daňového subjektu aplikované tímto daňovým subjektem. Její existence totiž z pohledu daně z příjmů závažně ovlivňuje i další tři skupiny subjektů, a to:

- zaměstnance daňového subjektu,
- osoby vyplácející, poukazující nebo připisující úhrady ve prospěch daňového subjektu
- a osoby, kterým daňový subjekt vyplácí, poukazuje nebo připisuje úhrady (i nepeněžité).

2.3.2.1 Zaměstnanci daňového subjektu

Skutečnost, zda má zahraniční subjekt v ČR stálou provozovnu, výrazně ovlivňuje (může ovlivňovat) zdanění jeho zaměstnanců (českých daňových nerezidentů) vykonávajících své zaměstnání v ČR.

Dle § 22 odst. 1 písm. b) ZDP jsou za příjmy ze zdroje na území ČR považovány také příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území České republiky, avšak s výjimkou příjmů veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob. Toto by (při absenci jiných ustanovení) znamenalo, že jakákoli i sebekratší zaměstnanecká aktivita na území ČR, za kterou zaměstnanec obdrží odměnu, podléhá dani z příjmů. Toto je však technicky obtížně představitelné v situaci, kdy zahraniční zaměstnanci zahraničních firem tráví krátký služební pobyt v ČR například z důvodu sjednání zakázky, nebo účasti na veletrhu atd.

Proto ZDP obsahuje ustanovení § 6 odst. 9 písm. f), které osvobozuje od zdanění příjmy daňových nerezidentů ze závislé činnosti vykonávané na území České republiky,

²¹ Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení dle § 148b zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

plynoucí od zaměstnavatelů daňových nerezidentů, pokud časové období související s výkonem této činnosti nepřesáhne 183 dnů v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích²². Toto *osvobození se* však, mimo jiné²³, **nevztahuje na příjmy z činností vykonávaných ve stálé provozovně**.

Výše uvedené ustanovení tak efektivně eliminuje administrativně náročné zdaňování krátkodobých zaměstnaneckých aktivit daňových nerezidentů na území ČR. Toto však neplatí pro zaměstnance, byť jen krátkodobě činné v ČR pro stálou provozovnu – tito zaměstnanci by podléhali zdanění v ČR bez ohledu na dobu výkonu práce v ČR.

V praxi však vzniká relativně velká nejistota jak vyložit pojem činnosti vykonávané ve stálé provozovně. V případě klasické stálé provozovny (například ve formě dílny, obchodu atd.) by to nemuselo obecně činit obtíže. V případě službových provozoven je to však velmi obtížné, protože fyzicky neexistuje nic (dílna, kancelář), v čemž by měla být činnost vykonávána.

Z pohledu ZDP je tedy třeba vykládat termín „činnosti vykonávané ve stálé provozovně“ jako „činnosti zaměstnance vykonávané v rámci činností stálé provozovny bez ohledu na to, kde jsou fyzicky vykonávány“. Stále však zůstávají otevřené některé otázky.

Příklad 1

Německá společnost poskytující poradenské služby má v Německu sídlo, ale poskytuje své služby i v ČR, kde má kancelář, ve které pracují dva konzultanti (němečtí daňoví rezidenti). Ve společnosti pracuje rozvojový ředitel (německý daňový rezident), který svůj pracovní čas dělí tak, že 50 % věnuje trhu v Německu (tj. německému ústředí) a 50 % věnuje trhu v ČR (tj. české stálé provozovně), avšak fyzicky pracovní aktivity provádí z 75 % v ČR (tj. část času přemýšlí, telefonuje, emailuje atd. v ČR a stará se o záležitosti německého

²² Pro praktickou aplikaci je třeba připomenout, že ačkoli český zákon (obdobně jako modelová smlouva OECD) pracuje s pojmem „183 dnů v jakýchkoli 12 měsících po sobě jdoucích“, jsou uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které pracují s pojmem „183 dnů v daňovém roce“ (viz Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČSFR a Velkou Británií – za připomenutí stojí rovněž, že daňový rok ve Velké Británii se na rozdíl od České Republiky obecně nekryje s kalendářním rokem) nebo s pojmem „183 dnů v kalendářním roce“ (viz Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČSFR a Německem).

²³ Dále také se nevztahuje na příjmy z osobně vykonávané činnosti umělců, sportovců, artistů a spoluúčinkujících osob vystupujících na veřejnosti.

ústředí) a z 25 % v Německu (plně se věnuje německému ústředí). Ve společnosti pracuje marketingový ředitel (německý daňový rezident), který svůj pracovní čas dělí tak, že 50 % věnuje trhu v Německu (tj. německému ústředí) a 50 % věnuje trhu v ČR (tj. české stálé provozovně), avšak fyzicky pracovní aktivity provádí z 75 % v Německu (tj. část času přemýšlí, telefonuje, emailuje atd. ve prospěch české stálé provozovny) a z 25 % v ČR (plně se věnuje české stálé provozovně). V ústředí německé společnosti pracuje personální ředitelka (německý daňový rezident), která dvakrát do roka na několik dní jede řešit problémy pobočky do ČR. Ve stálé provozovně pracuje finanční ředitelka (německý daňový rezident), která dvakrát do roka na několik dní jede konzultovat problémy do Německa.

Není zřejmě pochyb o tom, že německé společnosti v ČR vznikne stálá provozovna (na území České republiky je místo k výkonu činností německé společnosti – viz § 22 odst. 2 ZDP) a že dva konzultanti budou příjmy za svou práci vykonávanou v ČR zdaňovat v ČR (viz § 22 odst. 1 písm. b) ZDP).

Rozvojový ředitel jakožto daňový nerezident může být v ČR zdaněn jen z těch příjmů ze zaměstnání, která vykonává na území České republiky (viz § 22 odst. 1 písm. b) ZDP; tj. příjmy příslušející 75 % zaměstnaneckého času vykonávanému v ČR). Pokud u rozvojového ředitele časové období související s výkonem jeho zaměstnání na území ČR nepřesáhne 183 dnů v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích, je dále nutno příjmy příslušející tomuto času rozdělit na a) příjmy z činností *vykonávaných* ve stálé provozovně a b) příjmy z činností *nevykonávaných* ve stálé provozovně – dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP se pak příjmy a) budou v ČR danit a příjmy b) se danit nebudou. V souladu s výše uvedeným se domnívám, že pojem „činnosti vykonávané ve stálé provozovně“ je nutno vykládat jako „činnosti zaměstnance vykonávané v rámci činností stálé provozovny bez ohledu na to, kde jsou fyzicky vykonávány“. V případě rozvojového ředitele by tak byly v ČR zdaněny pouze příjmy ze zaměstnání vykonávaného v ČR a zároveň vykonávané v rámci stálé provozovny, tj. příjmy příslušející 50 % času. Co konkrétně dělal rozvojový ředitel a to, zda je to v rámci činností stálé provozovny, však bude pro poplatníka i pro správce daně velmi těžko dokázat. Rovněž je třeba mít na zřeteli

i velkou možnost optimalizace zdanění například u ročních bonusů – pokud bude bonus nastaven za činnost na ústředí v ČR, zdaněn nebude, a pokud bude nastaven za rozvoj české pobočky, zdaněn v ČR bude.

Marketingový ředitel jakožto daňový nerezident může být v ČR zdaněn jen z těch příjmů ze zaměstnání, která vykonává na území České republiky (viz § 22 odst. 1 písm. b) ZDP; tj. příjmy příslušející 25 % zaměstnaneckého času vykonávanému v ČR). A jelikož se při výkonu svého zaměstnání plně věnuje záležitostem české pobočky, budou příjmy příslušející 25 % času zdaněny v ČR. Problémy zde nenastávají.

Personální ředitelka jakožto daňový nerezident může být v ČR zdaněna jen z těch příjmů ze zaměstnání, která vykonává na území České republiky (viz § 22 odst. 1 písm. b) ZDP; tj. dvě služební cesty). Zůstává otázkou, zda činnost personální ředitelky v rámci služební cesty (např. pohovor s uchazeči o zaměstnání v české pobočce) je dle ZDP „činností vykonávanou ve stálé provozovně“ a tedy, zda se jedná o „činnosti vykonávané v rámci činnosti stálé provozovny bez ohledu na to, kde jsou fyzicky vykonávány“. S největší pravděpodobností by se však jednalo o činnost v rámci činnosti stálé provozovny, a tudíž by personální ředitelka měla být zdaněna z jejich příjmů příslušejících ke služební cestě. V praxi však zdanění takových krátkodobých návštěv bude velmi problematické a administrativně náročné. Lze se tedy domnívat, že tyto krátkodobé návštěvy obvykle zdaněny nejsou.

Finanční ředitelka jakožto daňový nerezident může být v ČR zdaněna jen z těch příjmů ze zaměstnání, která vykonává na území České republiky (viz § 22 odst. 1 písm. b) ZDP; tj. vše kromě služebních cest mimo ČR). V praxi však nezdanění takových krátkodobých zahraničních služebních cest bude velmi problematické a administrativně náročné. Lze se domnívat, že tyto krátkodobé zahraniční služební cesty jsou obvykle zdaňovány.

Z výše uvedeného plyne, že by bylo vhodné – de lege ferenda – upravit jasně následující:

- co znamená pojem „činnosti vykonávané ve stálé provozovně“

- a jak ne/zdaňovat krátkodobé služební cesty.

2.3.2.2 *Plátce daně prostřednictvím stálé provozovny*

Pro zaměstnance je rovněž důležité, kdo a jak bude provádět výběr a odvod daně. V souladu s § 38c ZDP může být i daňový nerezident (a především prostřednictvím stálé provozovny) plátcem daně podle § 38d (daň vybíraná srážkou), 38e (zajištění daně) a 38h (daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků). Zahraničním plátcem daně se totiž rozumí též daňový nerezident, který (A) má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2 ZDP) nebo (B) zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou (C) případů poskytování služeb ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) ZDP a s výjimkou (D) zahraničních zastupitelských úřadů v tuzemsku.

Mohlo by se zdát, že výše uvedené ustanovení nepůsobí výkladové problémy. Tak tomu bohužel není s ohledem na nedokonalost logického uspořádání českého jazyka. Výše uvedené lze logickým jazykem napsat následovně:

- (A nebo B) a non C a non D,
- A nebo (B a non C a non D).

Varianta první a v současnosti také akceptovaná finančními úřady znamená, že bez ohledu na existenci stálé provozovny není zahraniční daňový nerezident zahraničním plátcem daně, pokud je činností stálé provozovny poskytování služeb ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) ZDP nebo se jedná o zahraniční zastupitelský úřad.

Varianta druhá, která je dle mého názoru smysluplnější, by znamenala, že stálá provozovna je zahraničním plátcem daně vždy a omezení se vztahuje jen na situace, kdy by stálá provozovna neexistovala. Domnívám se, že výjimky byly stanoveny pro administrativní zjednodušení výběru daně. Pokud existuje stálá provozovna, má tato stálá provozovna vždy administrativní povinnosti bez ohledu na potenciální zaměstnance, a tudíž není třeba ji nějakými výjimkami odlehčovat. Navíc pokud pro zaměstnance stálé provozovny neplatí možnost osvobození dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP (tj. zdaňuje se i pokud zaměstnání nepřesáhne 183 dnů v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích), pak i z logiky věci je vhodnější, aby stálá provozovna plně plnila úkoly zaměstnavatele v oblasti zdanění.

Bylo by tedy de lege ferenda vhodné jednoznačně upravit v zákoně podmínky, za kterých se daňový nerezident stává zahraničním plátcem daně.

Závěrem je také důležité zdůraznit, že dle § 38h odst. 10 ZDP plátce (český daňový rezident) nemá povinnost srážet zálohy na daň podle předchozích odstavců v případě, že mzda jde k tíži jeho zahraniční stálé provozovny. Logika tohoto je zřejmá, nemělo by docházet (a to ani ve formě záloh na daň) ke dvojímu zdanění zaměstnance, přičemž přednost se dává zdanění u stálé provozovny.

2.3.2.3 Osoby vyplácející, poukazující nebo připisující úhrady

Osoba vyplácející, poukazující nebo připisující úhrady ve prospěch daňového nerezidenta by měla být informována o tom, zda daňový nerezident má (či nemá) v ČR stálou provozovnu. Pokud tuto skutečnost nezná, nemůže správně splnit svou povinnost ve vztahu ke srážkové dani a zajištění daně z těchto úhrad.

V souladu s ZSDP²⁴ povinnost srazit daň nebo uhradit zajištění stíhá jiný subjekt než daňový subjekt - stát si zde na úkor a náklady jiných subjektů ulehčuje úkol naplnit státní kasu, avšak nedává mu do rukou vrchnostenské nástroje ani oprávnění, skrze které může tento jiný subjekt správně splnit tyto povinnosti. Jelikož v současnosti neexistuje v ČR žádná centrální evidence stálých provozoven zahraničních subjektů, pak při srážení daně (tj. při rozhodování zda srazit nebo ne) je plátce příjmu plně odkázán na ujištění, případně jiné důkazy předložené svým smluvním partnerem (tyto důkazy však nemusí být správné, mohou být dokonce zfalšované, nebo mohou být zastaralé atd.). V každém případě (bez jakékoli jeho viny) se plátcem daně může stát, že srazí nesprávně (případně nesrazí vůbec) a správce daně pak po něm bude vyžadovat příslušnou úhradu včetně sankcí na jeho vlastní účet. Je tedy možné se domnívat, že by - v případech, kdy plátce příjmu přes veškerou péči, kterou po něm lze rozumně požadovat, nemohl srazit správně - neměl být plátce příjmu jakkoli postižen²⁵.

²⁴ Dle § 69 ZSDP platí, že: “Daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcem daně tyto částky k přímému placení. **Neprovede-li plátce srážku daně nebo nevybere-li daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet daně částka, z níž by po srážení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena.**

²⁵ Český stát a justice by se tak mohla jednoznačně nechat inspirovat rozsudky Evropského soudního dvora ohledně DPH (viz např. rozsudek Teleos č. [C-409/04](#)), ve kterých bylo jednoznačně stanoveno, že

2.3.2.4 *Srážková daň*

Srážková daň dle § 36 odst. 1 ZDP se aplikuje na všechny daňové rezidenty s výjimkou stálých provozoven. Ačkoli následující odstavec stanoví (§ 36 odst. 2 ZDP) srážkovou daň pro všechny bez rozdílu, rozsah aplikace této srážkové daně je mnohem nižší.

V praxi to znamená, že u následujících příjmů daňového nerezidenta dojde k uplatnění srážkové daně s výjimkou situace, kdy jsou tyto příjmy vypláceny jeho české stálé provozovně. Jedná se o:

- příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky;
- příjmy
 - z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky;
 - z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu;
- příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 ZDP a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, kterými jsou
 - náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how);
 - náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému;
 - příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky (včetně nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci);
 - odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob.

daňový subjekt, který jednal v dobré víře a při řádné péči, nemůže být nijak postižen tím, že v řetězci transakcí před ním byl učiněn podvod a že on například nárokoval odpočet daně.

Je si rovněž třeba uvědomit, že srážková daň může mít velmi negativní dopad na daňový subjekt, jehož příjmy jsou podrobeny srážce. Důvodem je především skutečnost, že výše uvedené příjmy jsou zdaňovány srážkovou daní bez zohlednění jakýchkoli nákladů s nimi souvisejících, což neodpovídá ekonomické realitě podnikatelských subjektů.

Příklad 2

Pokud tedy nějaký zahraniční daňový nerezident²⁶ poskytuje na území ČR službu broušení nůžek a fakturuje si 100 Kč, bude mu při úhradě sražena daň ve výši 15 Kč (tuto daň už od českého státu nikdy nedostane). Avšak není zohledněno to, že brusič nůžek má náklady ve výši 80 Kč – pokud by tedy brusič nůžek byl český daňový rezident nebo alespoň měl českou stálou provozovnu, pak by danil 15 %²⁷ ze svého zisku (100 Kč - 80 Kč); tj. 3 Kč.

Naštěstí existují smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které neumožňují zdanění (a tedy eliminují i srážkovou daň) u poskytování služeb a jiných činností (včetně nezávislých činností) na území ČR bez existence stálé provozovny. Pokud však stálá provozovna vznikne, nehrozí jí výše uvedená srážková daň.

2.3.2.5 Zajištění daně

V souladu s § 38e ZDP jsou (k zajištění příjmů českého daňového nerezidenta, z nichž není vybírána daň srážkou) plátcí daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady²⁸ příjmů ze zdrojů na území České republiky povinni srazit zajištění daně.

Jak již bylo řečeno výše, příjmy ze zdrojů na území České republiky obsahují rovněž příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, a tudíž by v zásadě všechny příjmy (s výjimkou těch, které podléhají srážkové dani) měly podléhat zajištění daně.

Existují samozřejmě i výjimky, kdy se zajištění daně neprovádí. Dochází k tomu:

²⁶ Pro zjednodušení a eliminaci případných dopadů smluv o zamezení dvojího zdanění se počítá, že tato osoba je rezidentem státu, se kterým nemá ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

²⁷ Za předpokladu 15% obecné sazby daně z příjmů fyzických osob.

²⁸ Nejpozději však v den, kdy o závazku účtují v souladu s platnými účetními předpisy.

- u plateb pro daňové rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor;
- u plateb pro zaměstnance, pokud je mu srážena záloha;
- u peněžitých plnění, poukázání nebo připsání úroků u bank;
- u úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě, kde prodejcem je daňový nerezident;
- u úhrad nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.

Závěrem lze shrnout, proč je pro českého daňového nerezidenta lepší zajištění daně než srážková daň.

Zajištění daně má obecně nižší sazbu (10 %, výjimečně 1 %) než srážková daň (15 %, výjimečně 5 %). I zde však existuje výjimka v případě rozdělování zisků společníkům veřejné obchodní společnosti a komplementářům komanditní společnosti, kteří jsou daňovými nerezidenty – v těchto případech se uplatňuje sazba ve výši obecné daně, tj. 15 % u fyzických osob a 20 % u právnických osob²⁹.

Zajištění daně má charakter zálohy, a tudíž se může stát, že veškeré zajištění daně, které bylo subjektu odvedeno, dostane zpátky jako přeplatek na dani (např. pokud zrealizuje daňovou ztrátu). Rovněž v konečném důsledku subjekt zdaní vždy pouze svůj zisk, nikoli pouze příjem, jak tomu nastává v případě srážkové daně. Na druhou stranu poplatník, kterému je odváděno zajištění daně, je obecně povinen podat daňové přiznání (správce daně však může – zjednodušeně řečeno – považovat částku zajištění daně jako vyměřenou a zaplacenou daň).

Zajištění lze prominout – správce daně může v odůvodněných případech (například dobrá platební morálka daňového subjektu z předchozích let) rozhodnout, že zajištění daně nebude prováděno nebo bude prováděno v nižší výši.

²⁹ Počínaje rokem 2010 bude sazba daně z příjmu právnických osob pouze 19%

2.3.2.6 Osoby, kterým nerezident vyplácí, poukazuje nebo připisuje úhrady

Rovněž osoby, kterým daňový nerezident vyplácí, poukazuje nebo připisuje úhrady, by měly velmi dobře vědět, zda tyto úhrady plynou od české stálé provozovny tohoto daňového rezidenta nebo ne.

V souladu s § 22 odst. 1 písm. g) ZDP se (u českých daňových nerezidentů) za příjmy ze zdrojů na území České republiky považují některé specifické příjmy³⁰ od českých daňových rezidentů a od **českých stálých provozoven daňových nerezidentů**. Jedná se především o licenční poplatky, nájemné movitých věcí, podíly na zisku, úrokové příjmy atd.

Daňový nerezident bez české stálé provozovny, který obdrží jakýkoli druh příjmu dle § 22 odst. 1 písm. g) ZDP od jiného daňového nerezidenta, by měl důkladně zvážit, zda platba je přiřaditelná k české stálé provozovně vyplácejícího subjektu (pak má povinnost platit daň, avšak tato mu bude již při úhradě sražena nebo bude odvedeno zajištění daně) nebo platba není přiřaditelná k české stálé provozovně vyplácejícího subjektu (pak nemá povinnost platit daň a nic by mu nemělo být sraženo ani zajištěno).

V případě, že bude provedeno zajištění daně, má český daňový nerezident povinnost podat daňové přiznání. To znamená, že musí konat aktivně, jinak mu hrozí sankce. Jak již bylo řečeno v kapitole týkající se srážkové daně a zajištění daně, daňový subjekt

³⁰ 1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,
3. podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely zákona považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w),
4. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
5. příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,
6. odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
7. příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny, investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu majetkových práv registrovaných na území České republiky a z prodeje podílu na obchodní společnosti nebo družstvu se sídlem na území České republiky,
8. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
9. výživné a důchody,
10. příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,
11. příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením.

nemá žádnou možnost, jak hodnověrně zjistit, zda jeho smluvní partner má v ČR stálou provozovnu nebo nemá. Pokud však toto nezjistí, vystavuje se nejistotě, zda jeho příjem podléhá nebo nepodléhá zdanění.

2.3.2.7 Specifický základ daně

V souladu s § 23 odst. 11 ZDP nemůže být u stálé provozovny základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky.

Toto ustanovení tak nemá žádný reálný dopad na stálé provozovny. Na jednu stranu je toto ustanovení velmi obecné (co jsou to obdobné podmínky?) a na stranu druhou je zřejmé, že pokud bude stanoven základ daně (daňová ztráta) v souladu se všemi ostatními ustanoveními ZDP, není možné, aby byl nižší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky. Toto ustanovení by mohlo být použito pouze jako „potvrzující“ interpretační pravidlo v případech, kdy by mohl být výklad některých ustanovení sporný. Druhým významem této právní normy je rovněž nastavení určité meze pro stanovení základu daně specifickým způsobem (viz níže).

V souladu s § 23 odst. 11 věta druhá a další ZDP může být ke stanovení základu daně stálé provozovny použito poměru zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým příjmům u srovnatelných poplatníků nebo činností, srovnatelné výše obchodního rozpětí (provize) a jiných srovnatelných údajů. Rovněž lze použít metody rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny jeho různým částem.

V praxi dochází k tzv. „sjednání základu daně jinak“ na základě rozhodnutí správce daně. V současnosti nejběžnější formou sjednání základu daně jinak je ve výši $x\%$ z obrátu v České republice.

2.3.2.8 Priorita mezinárodních smluv

Ustanovení § 37 ZDP stanoví, že ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Výraz "stálá základna" používaný v mezinárodních smlouvách je obsahově totožný s výrazem "stálá provozovna".

Ustanovení § 37 ZDP lze v současnosti považovat za zcela zbytečná. Věta první vyplývá bezesbytku z Ústavy (viz poznámka pod čarou č. 8). Věta druhá představuje pouze výslovné potvrzení zjevné skutečnosti (blíže viz kapitola 4.1).

2.3.2.9 Přemístění zapsaného sídla z území České republiky

Obecně platí, že po přemístění zapsaného sídla evropské společnosti (nebo evropské družstevní společnosti) z území České republiky do jiného členského státu Evropské unie nebo některého ze států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, vzniká této společnosti v ČR stálá provozovna. V souladu s § 37b ZDP je nutno po tomto přemístění zapsaného sídla použít přiměřeně ustanovení § 23a až 23d ZDP, pokud aktiva i pasiva evropské společnosti (nebo evropské družstevní společnosti) jsou nadále prokazatelně spojena s touto stálou provozovnou.

2.3.2.10 Daňové přiznání, zdanění zisku a zálohy na daň z příjmů

Stálé provozovny podávají přiznání k dani z příjmů za naprosto stejných podmínek jako standardní daňově rezidentní právnické nebo fyzické osoby.

Stálé provozovny jsou obecně zdaněny stejným způsobem jako standardní daňově rezidentní právnické nebo fyzické osoby. Existuje v zásadě jediná odlišnost – použití zvláštního způsobu zdanění dle § 23 odst. 11 ZDP. Určitým specifikem je rovněž stanovení základu daně a to i v případě standardního postupu jeho stanovení – jelikož stálá provozovna nemusí nutně vést účetnictví, není často možné při stanovení základu daně vycházet z účetnictví a volí se proto jiné druhy evidencí příjmů a nákladů pro určení základu daně.

Co se týče záloh, obecně platí, že stálé provozovny odvádějí stejné zálohy jako standardní rezidentní právnické nebo fyzické osoby. Oproti rezidentům však v mnoha případech dochází k tomu, že plátcí připisující úhrady ve prospěch stálých provozoven z těchto úhrad sráží tzv. zajištění daně (viz výše). Toto zajištění daně tak funguje jako další druh zálohy uvalené na stálé provozovny.

3 Úprava stálé provozovny v modelové smlouvě OECD

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (anglicky „Organisation for economic co-operation and development“ – dále jen „OECD“) sdružuje 30 členských států (viz Příloha č. 1). Tyto státy jsou především západními demokraciemi s rozvinutým tržním hospodářstvím.

V souladu s článkem 1 Konvence o OECD jsou cíle OECD definovány jako:

- Podpora ekonomického růstu
- Růst zaměstnanosti
- Zvyšování životní úrovně
- Udržení finanční stability
- Pomoc ekonomickému rozvoji dalších zemí
- Přispění k růstu světového obchodu

V praxi pak OECD v oblastech vyjmenovaných výše především poskytuje statistiky a ekonomická a společenská data, analyzuje a předpovídá ekonomický vývoj, zkoumá společenské změny a vyvíjející se trendy v obchodu, životním prostředí, zemědělství, rozpočtové politice, rozvojové pomoci atd. Nezanedbatelnou pomoc poskytuje OECD rovněž vládám jednotlivých zemí, kdy jim pomáhá porovnávat zkušenosti, hledat odpovědi na společné problémy, rozpoznávat „nejlepší praxe“ a koordinovat domácí a zahraniční politiky.

OECD je rovněž aktivní v oblasti daňové politiky, přičemž za jeden z nejvýraznějších úspěchů OECD je považováno vypracování a prosazování modelové smlouvy OECD (dále jen „modelová smlouva“) včetně rozsáhlého komentáře k této modelové smlouvě (dále jen „komentář“ nebo „komentář k modelové smlouvě“). OECD naprosto oprávněně chápe, že mezistátní obchod a investice by byly velmi ohroženy, pokud by hrozilo, že jedna a ta samá investice (nebo příjem) by byla zdaněna dvakrát. Modelová smlouva a celosvětová síť smluv o zamezení dvojího zdanění založená na této modelové smlouvě tak pomáhá eliminovat tuto hrozbu nastavením jasných smluvních pravidel pro zdanění příjmů a kapitálu.

Valná většina smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou (nebo jejími předchůdci) je založena na modelové smlouvě, přičemž smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavřeny se všemi státy, se kterými máme významné obchodní vztahy (viz Příloha č. 2). Z čistě praktického pohledu je proto při analýze existence stálé provozovny nutno znát nejen obsah příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění, ale také modelovou smlouvu jakožto právní základ těchto smluv a to, jak tyto smlouvy dle komentáře k modelové smlouvě vykládat.

3.1 Smysl úpravy stálé provozovny v modelové smlouvě

V souladu s komentářem k modelové smlouvě platí, že hlavním smyslem konceptu stálé provozovny je určit právo určitého státu ke zdanění daňového rezidenta jiného státu. V souladu s článkem 7 modelové smlouvy totiž platí, že jeden stát nemůže zdanit zisk daňového rezidenta druhého státu, pokud tento daňový nerezident nevykonává činnost skrze stálé provozovny umístěné na území prvního státu.

Do roku 2000 byly příjmy ze samostatně výdělečných činností fyzických osob řešeny v samostatném článku 14 modelové smlouvy, přičemž u těchto činností byl používán pojem stálá základna (fixed base) namísto pojmu stálá provozovna (permanent establishment). Jelikož se koncept stálé provozovny nijak nelišil od konceptu stálé základny, počínaje rokem 2000 byl tento článek 14 z modelové smlouvy odstraněn a nadále je v modelové smlouvě používán pojem stálá provozovna, a to jak pro činnost právnických tak fyzických osob. V tomto směru lze konstatovat, že česká zákonná úprava v ZDP byla myšlenkově napřed a používala vždy (tj. již od roku 1993) pouze pojmu stálá provozovna pro právnické i fyzické osoby. Počínaje rokem 1998 byla do § 37 ZDP doplněna věta druhá, která pro odstranění jakýchkoli pochybností stanovila, že výraz „stálá základna“ používaný ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je obsahově totožný s výrazem „stálá provozovna“ používaným v ZDP.

3.2 Základní vymezení stálé provozovny

Modelová smlouva v čl. 5 odst. 1 uvádí, že výraz „stálá provozovna“ označuje trvalé místo pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo z části svoji činnost. V anglické verzi, která je při jakémkoli sporu, spolu s verzí francouzskou, považována za

výchozí (originální), je použito textu *fixed place of bussiness through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*. U starších smluv o zamezení dvojího zdanění se termín *fixed place of bussiness* překládal jako „trvalé zařízení pro podnikání“, v nových již jako „trvalé místo k výkonu činnosti“ nebo „trvalé místo pro podnikání“. Ohledně správnosti těchto překladových verzí se vedou diskuse, protože přesné jazykové vyjádření smluvního textu ve Sbírce mezinárodních smluv má nesporný význam pro vnitrostátní rozhodovací praxi správních orgánů i soudů. Zásadním problémem přitom není jen to, jaký má být zvolen překlad do českého jazyka, nýbrž jak tuto definici interpretovat i v jazyce anglickém, protože v tomto ohledu neexistuje výkladová jednota ani na mezinárodní úrovni, a dokonce ani mezi odborníky v rámci fiskální komise OECD, kteří text modelové smlouvy a komentářů vytvářejí.

Při analýze textu čl. 5 odst. 1 modelové smlouvy (výraz „*stálá provozovna*“ označuje *trvalé místo pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost*) z něj vyplývají tři základní definiční znaky stálé provozovny:

1. **Místo pro podnikání** - existuje reálné místo pro podnikání (anglicky „place of business“); tj. určitý vymezený prostor, nebo v některých případech také stroj nebo vybavení
2. **Trvalost** – místo pro podnikání musí být stálé (anglicky „fixed“); tj. musí být spojeno s konkrétní lokalitou (nemovitost nebo prostě jen s určitým geografickým bodem či prostorem) a to po určité trvalé časové období.
3. **Výkon činnosti** - prostřednictvím místa pro podnikání jsou vykonávány činnosti podniku daňového nerezidenta, který jej zřídil, a tyto činnosti jsou vykonávány ve stálé provozovně nebo z ní řízeny aktivně, zpravidla pomocí vlastního personálu, který příslušné místo pro podnikání fyzicky využívá.

3.2.1 Místo pro podnikání

Pojem místo pro podnikání obsahuje veškeré prostory nebo vybavení bez ohledu na to zda jsou užívány výhradně pro činnost stálé provozovny nebo ne. Rovněž nehraje žádnou roli právní titul k užívání „místa k podnikání“, stálou provozovnu by založila i nelegálně okupovaná část pláže.

Na druhou stranu nestačí pouhá přítomnost (personálu) podniku na určitém místě pro podnikání – naopak je nezbytné, aby místo pro podnikání bylo „k dispozici“ pro personál podnik. Takže v případě obchodníka, který pravidelně navštěvuje nákupního ředitele svého hlavního zákazníka v jeho kanceláři, aby prodiskutovali a uzavřeli objednávky, neexistuje místo pro podnikání obchodníka v kanceláři nákupního ředitele. Důvodem je, že prostory zákazníka nejsou k dispozici obchodníkovi, a proto tedy nemůže existovat trvalé místo pro podnikání, ve kterém obchodník vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. Na druhou stranu, pokud zaměstnanec jedné společnosti, která je po dlouhou dobu oprávněna využívat kancelář v centrále druhé společnosti, aby například zajistila správné fungování vzájemných obchodních vztahů, je zřejmé, že první společnost má k dispozici trvale místo pro podnikání, skrze které vykonává zčásti svou činnost a proto první společnosti vzniká z tohoto titulu stálá provozovna.

Místo pro podnikání existuje rovněž v případě, kdy natěrač stráví po dva roky tři dny v týdnu malováním v obrovské budově svého hlavního klienta. V tomto případě, aktivita natěrače v budově zakládá existenci stálé provozovny.

Místo podnikání rovněž nemusí být pouze nějaká budova, kancelář nebo stánek, ale může se jednat rovněž pouze o místo, kde je činnost vykonávána – například podnik, který asfaltuje cesty, bude mít místo pro podnikání právě tam, kde činnost vykonává.

3.2.2 Trvalost

Trvalost se vykládá ve dvou rovinách – trvalost místní (tj. vazba k určitému místu na zemském povrchu) a trvalost časová (tj. určitý stupeň trvání aktivit v čase, který není pouze přechodný, přičemž pro existenci stálé provozovny je nutno splnit obě roviny trvalosti.

3.2.2.1 Trvalost místní

Trvalost místní obvykle znamená pevnou vazbu k určitému geografickému bodu, ale v některých případech se může místo pro podnikání určitým způsobem „pohybovat“. Vhodným příkladem je lom, ve kterém z povahy činnosti dochází v čase k posunům míst, kde se láme kámen nebo stavba silnice. Z logiky věci se však v případě lomu samozřejmě jedná o jedno trvalé místo pro podnikání. Důvodem je skutečnost, že lom představuje jednu geografickou a obchodní jednotku s ohledem na důlní činnost.

Podobně pokud v rámci jednoho tržiště obchodník umístí svůj stánek pokaždé na jiném místě, stále se jedná o jedno místo k podnikání – tržiště je jedna geografická a obchodní jednotka s ohledem na obchodní činnost.

Na druhou stranu, pokud chybí obchodní provázanost aktivit, nemusí ani činnost v relativně malém prostoru zakládat existenci jednoho místa pro podnikání. Například pokud natěrač pracuje postupně na základě na sobě nezávislých smluv s různými nespojenými osobami v jedné velké administrativní budově, tato činnost nemůže být považována za jeden projekt malování budovy a nezakládá tedy ani jedno místo pro podnikání. Pokud by však natěrač pracoval ve stejném rozsahu jako v předchozí větě pro jednoho klienta, pak by se evidentně jednalo o jeden projekt malování budovy, který by založil jedno místo pro podnikání.

Obdobně i aktivity, které obchodně tvoří jeden projekt, nemusí – pokud postrádají vzájemnou místní souvislost – tvořit jedno místo pro podnikání. Pokud poradce pracuje na základě jedné smlouvy (projektu) v jednotlivých pobočkách v různých místech země, každá pobočka tvoří jedno místo pro podnikání. Pokud se však konzultant přesunuje z jedné kanceláře do druhé v rámci jedné pobočky (jedna administrativní budova), pak existuje jedno místo pro podnikání ve všech kancelářích.

3.2.2.2 Trvalost časová

Aby místo pro podnikání založilo existenci stálé provozovny nesmí mít toto místo čistě dočasný charakter, tj. místo musí vykazovat určitou časovou trvalost (stabilitu). Co však rozumět pod pojmem určitá časová trvalost (stabilita)? Odpověď na tuto otázku bohužel není nijak kodifikována a jednotlivé státy OECD se velmi liší ve svých výkladech časové trvalosti. V praxi je však trvalost obvykle chápána jako období alespoň šesti měsíců, tj. stálá provozovna by obecně neměla vzniknout, pokud je doba činnosti místa pro podnikání kratší než šest měsíců.

Z tohoto pravidla však existuje množství výjimek – například pokud jsou aktivity místa pro podnikání opakujícího se charakteru, musí být počítány časy, po které bylo místo pro podnikání využíváno, nebo pokud je aktivita místa pro podnikání ze své podstaty krátkodobá a celá transakce se uskuteční v místě pro podnikání. Dočasné přerušení

aktivit rovněž nemá žádný vliv na časovou trvalost místa pro podnikání a tím ani na existenci stálé provozovny.

3.2.3 Výkon činnosti

Tato podmínka je jaksi nadbytečná, jelikož je z povahy věci obsažena v předchozích podmínkách existence místa pro podnikání, skrze něž je činnost vykonávána, a rovněž v trvalosti výkonu činnosti. V minulosti se analyzovala otázka, zda stálou provozovnu zakládá pouze činnost, která má produktivní charakter. V současnosti však již vládne jednota, že není nutno zkoumat, zda má aktivita místa pro podnikání produktivní charakter nebo ne, tj. zda přispívá k vytváření zisku podniku. Z pohledu ekonomické reality je zřejmé, že v zásadě jakákoli část podniku má produktivní charakter a přispívá k vytváření zisku. Pokud však existuje příliš velká vzdálenost mezi činností místa podnikání a realizací zisku, je tato situace řešena prostřednictvím výjimek dle článku 5 odstavec 4 modelové smlouvy, který stanoví mimo jiné typy činností, při kterých stálá provozovna nevzniká, ačkoli by jinak podmínky pro její existenci byly naplněny.

3.3 Příkladný výčet stálých provozoven

Modelová smlouva v článku 5 odstavec 2 také stanoví, co je **zejména** považováno za stálou provozovnu. Jedná se o:

- a) místo vedení;
- b) závod;
- c) kancelář;
- d) továrnu;
- e) dílnu;
- f) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů.

Jak je zřejmé z použití příslovce „zejména“, odstavec 2 pouze namátkově určuje, že některé konkrétní situace vytvářejí stálou provozovnu. Toto ustanovení tak nijak zvláště nepřispívá k identifikaci toho co je a co není stálou provozovnou.

Příkladné určení toho, co je a co není stálou provozovnou určuje rovněž ZDP, přičemž v ZDP je vymezení širší. Jedinou výjimku chybící ve výčtu dle ZDP představuje situace „místo vedení“ – dle ZDP obecně nevede existence místa vedení v České republice ke vzniku české stálé provozovny daňového nerezidenta, ale vede k tomu, že subjekt s místem vedení v ČR je dle § 17 odstavce 3 ZDP považován za českého daňového rezidenta a obecně tedy podléhá v ČR zdanění z celosvětových příjmů.

3.4 Stálá provozovna u stavebních a montážních projektů

Modelová smlouva v článku 5 odstavec 3 stanoví, že stavební a montážní projekty zakládají stálou provozovnu, pouze pokud trvají déle než dvanáct měsíců. Stavebním projektem se rozumí výstavba a renovace (nikoli však údržba) budov, silnic, mostů a kanálů, a dále stavba liniových staveb (elektrické vedení, ropovody, plynovody, atd.), důlní činnost a vrty. Montážní projekty zahrnují nejen montáže v souvislosti se stavebními projekty, ale také montáž nových zařízení (například složitá výrobní linka) jak uvnitř budov tak mimo ně. Stavební dozor a jiné plánování a kontroly na místě jsou rovněž zahrnovány mezi stavební/montážní projekty. K výše uvedenému však má Česká republika určité připomínky a výhrady (viz kapitola 4.8.3).

Zde je zřejmý podstatný rozdíl mezi úpravou v ZDP, která nestanoví žádnou specifickou úpravu a nechává obecnou šestiměsíční lhůtu, a úpravou v modelové smlouvě, která stanoví lhůtu dvanácti měsíců. Na druhou stranu je třeba si uvědomit, že ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou nejsou lhůty stanoveny vždy podle modelové smlouvy, ale vyskytují se i jiné lhůty (například šest nebo devět měsíců - viz Příloha č.3). V praxi je proto nezbytné vycházet z konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V souvislosti se specifickou dvanáctiměsíční lhůtou je důležité si uvědomit, že tato lhůta platí i v případě, že v souvislosti se stavebním/montážním projektem vznikne kancelář nebo dílna.

Projekt existuje od okamžiku, kdy subjekt zahájil svou činnost (zahrnující jakoukoli přípravnou činnost) v zemi, kde bude stavba/montáž uskutečněna, např. pokud subjekt založí plánovací kancelář pro stavbu. Obecně projekt běží až do okamžiku, kdy je

zkompletován nebo nevratně opuštěn, tj. sezónní (například špatné počasí) nebo jiné dočasné přerušení by mělo být zahrnuto do trvání projektu. Do trvání projektu je rovněž nutno započítat dobu, kterou strávili na projektu všichni subdodavatelé subjektu (pokud je projekt alespoň částečně realizován subdodavatelsky).

Závěrem bych chtěl zdůraznit, že stálá provozovna vzniká i tehdy, pokud se stavební nebo montážní projekt – z povahy věci – pohybuje dle postupu v projektu (například stavba silnic).

3.5 Výjimky pro vznik stálých provozoven

Dle čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy výraz stálá provozovna nezahrnuje:

- a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;*
- b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;*
- c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;*
- d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;*
- e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter;*
- f) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.*

Výše uvedené výjimky z obecné definice stálé provozovny nemají žádnou dobu v ZDP a tudíž tyto výjimky představují základní rozdíl ve vymezení stálých provozoven v ZDP a v modelové smlouvě.

V rozsáhlém komentáři modelové smlouvy je vysvětleno, co všechno je pod písmeny a) - f) čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy myšleno, nicméně společným rysem všech výjimek je, že se jedná o aktivity mající přípravný nebo pomocný charakter.

Písmena a), b) a c) vylučují vznik české stálé provozovny daňového nerezidenta z titulu existence skladu na území ČR vlastněného nebo pronajatého daňovým nerezidentem nebo z titulu existence zboží vlastněného daňovým nerezidentem na území ČR. Tyto ustanovení tak eliminují nejzávažnější dopady širokého výkladu pojmu stálá provozovna – například v situaci, kdy německý podnik prodává prostřednictvím fyzické aktivity svých zaměstnanců na území Německa zboží do celého světa a na území České republiky vlastní nebo si pronajímá sklad, ze kterého jsou obsluhováni čeští zákazníci. Bez stanovené výjimky by zřejmě vznikla česká stálá provozovna – jen obtížně si však lze představit, jak by se stanovil základ daně této provozovny).

Písmeno d) vylučuje vznik české stálé provozovny daňového nerezidenta z titulu trvalého místa na území ČR k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik. Společným rysem obou těchto výjimek je to, že trvalé místo může relativně významně přispívat k produktivitě podniku, ale činnosti, které místo podnikání vykonává jsou tak vzdáleny od skutečné realizace zisku, že by bylo velmi obtížné přiřadit jakýkoli zisk k tomuto místu.

Písmeno e) stanoví obecnou výjimku pro služby přípravného či pomocného charakteru. Například službami, které nezakládají povinnost daňového nerezidenta příslušného státu založit v tomto státě stálou provozovnu, mohou být reklamní činnosti, poskytování nebo obstarávání informací, vědecký výzkum, služby týkající se patentů apod., pokud tyto aktivity mají přípravný nebo pomocný charakter. Přitom rozhodujícím kritériem, zda jsou služby přípravného či pomocného charakteru, je skutečnost, zda aktivity trvalého místa pro podnikání („fixed place“) tvoří podstatnou a nezbytnou část aktivit podniku jako celku. Pokud účel trvalého místa pro podnikání bude identický s některým účelem, za kterým byla založena celá společnost, nelze toto považovat za aktivity přípravného či pomocného charakteru. Není jednoduché toto pravidlo zobecnit, tudíž je nutné každý jednotlivý případ zkoumat zvlášť dle jeho individuálních podmínek. Například pokud se bude trvalé místo pro podnikání věnovat nějaké činnosti, pro kterou byla založena společnost jako celek (společnost je rezidentem jiného státu, než ve kterém se nachází

trvalé místo pro podnikání), bude se s největší pravděpodobností jednat o stálou provozovnu. Stejně tak tomu bude, pokud trvalé místo pro podnikání bude sloužit k manažerským činnostem v rámci podniku, a to i k částečnému řízení společnosti, neboť řízení společnosti, i když bude pokrývat jen určitou oblast řízení ve společnosti, nemůže být v žádném případě považováno za činnost přípravného či pomocného charakteru dle čl. 4 modelové smlouvy. Pokud bude trvalé místo pro podnikání poskytovat služby nejen své zakladatelské společnosti, ale i jiným podnikům ve skupině, bude se opět jednat o stálou provozovnu.

Dle čl. 5 odst. 4 písm. f) modelové smlouvy je možná také kombinace činností uvedených v bodech a) – e). Stálá provozovna nevzniká, pokud jsou činnosti vykonávané touto kombinací přípravného či pomocného charakteru. Existuje ovšem možnost pro státy, které chtějí toto omezení vyloučit, vyškrtnout v konkrétní bilaterální smlouvě o zamezení dvojího zdanění druhou větu v souvětí. V případě že společnost má více trvalých míst pro podnikání a tato místa jsou organizačně a teritoriálně samostatné, pohlíží na taková místa jednotlivě, tzn. nespádají pod definici čl. 5 odst. 4 písm. f) modelové smlouvy. Za organizačně samostatné se však nepovažují trvalá místa pro podnikání, které ve smluvním státě vykonávají pomocné funkce charakteru příjímání a skladování zboží na jednom a tom samém místě, distribuují toto zboží skrze sebe apod.

3.6 Agentské stálé provozovny

Modelová smlouva v článku 5 odstavec 5 stanoví, že bez ohledu na existenci stálého místa k podnikání, kde nějaká osoba (agent) jedná jménem podniku a má a obvykle využívá ve smluvním státě plnou moc uzavírat smlouvy jménem podniku, považuje se, že takový podnik má stálou provozovnu v smluvním státě s ohledem na aktivity, které agent osoba činí pro podnik. V závěrečné části odstavce pátého se stanoví platnost výjimky pro vznik stálé provozovny dle článku 5 odstavec 4 modelové smlouvy i pro případ činností vykonávaných agentem.

V článku 5 odstavec 6 modelové smlouvy se však stanoví, že stálá provozovna nevznikne, pokud podnik vykonává svou činnost ve smluvním státě skrze mandátáře, komisionáře nebo jiného agenta, pokud tyto osoby jsou na podniku nezávislé a jednají v rámci běžného výkonu své činnosti.

Agenti mohou a nemusejí být zaměstnanci daného podniku, agenti mohou být fyzické i právnické osoby a agenti nemusí být daňoví rezidenti ani nemusejí mít stálou provozovnu v zemi, ve které vykonávají zastoupení pro podnik. Toto velmi široké omezení s ohledem na osoby je však kompenzováno s ohledem na relativně úzké vymezení činností, které vedou k existenci agentské stálé provozovny (opakované využití oprávnění uzavírat kontrakty jménem společnosti). Na druhou stranu oprávnění uzavírat kontrakty se posuzuje z hlediska materiálního (tj. například zastupování osobou, která – ačkoli finálně smlouvu nepodepisuje- je neformálně autorizována vyjednat všechny části i detaily transakce závazně pro podnik, povede ke vzniku stálé provozovny), nikoli z hlediska formálního (tj. činění formálních písemných právních úkonů).

Velmi složitou a nejednoznačnou je otázka výkladu pojmu „obvykle“ ve vztahu k využívání plné moci uzavírat smlouvy jménem podniku. Pojem obvykle reprezentuje obecné pravidlo platné pro všechny druhy stálých provozoven – „přítomnost“ daňového nerezidenta by měla být více než pouze přechodná. Rozsah a frekvence aktivity nezbytné k tomu, aby mohlo být řečeno, že agent obvykle využívá oprávnění uzavírat kontrakty jménem podniku, závisí na povaze kontraktů a na druhu podnikání zastupovaného podniku.

Pokud však již agentská stálá provozovna vznikne, existuje ve vztahu ke všem činnostem agenta pro podnik, tj. nejenom v rozsahu, ve kterém agent obvykle využívá oprávnění uzavírat kontrakty jménem podniku.

Jak již bylo uvedeno výše, stálá provozovna dle modelové smlouvy nevzniká, pokud agent je na podniku nezávislý a jedná (zastupuje) v rámci běžného výkonu své činnosti. Nezávislost nemá jednoznačná kritéria a je nutno ji odvozovat od souhrnu všech vzájemných vztahů mezi podnikem a agentem – na existenci nezávislosti lze usuzovat, například pokud agent není subjektem detailních instrukcí ke své činnosti (naopak je zodpovědný za výsledek své činnosti) nebo pokud agent nese ekonomické riziko své činnosti nebo pokud má agent specifické schopnosti a know how k výkonu své činnosti nebo pokud agent zastupuje více podniků atd. Jednání (zastupování) v rámci běžného

výkonu své činnosti je nutno chápat jako jednání, které by standardně a obvykle prováděl jiný nezávislý agent.

3.7 *Kontrolovaná a kontrolující společnost*

Modelová smlouva v článku 5 odstavec 7 stanoví, že skutečnost, že jedna společnost kontroluje druhou společnost, nevede – sama o sobě – ke vzniku stálé provozovny první ani druhé společnosti.

Na druhou stranu stálá provozovna vzniká, pokud jedna společnost dá volně k dispozici druhé společnosti určitou kancelář k poskytování manažerských služeb - toto je relativně běžný případ v rámci nadnárodních koncernů. V tomto případě má jedna společnost v sídle druhé společnosti k dispozici trvalé místo pro podnikání, což naplňuje obecnou definici stálé provozovny.

3.8 *Připomínky a výhrady České republiky ke komentáři k modelové smlouvě*

Jak již bylo zmíněno v úvodu této kapitoly mohou jednotlivé státy při projednávání komentáře k modelové smlouvě uvést své připomínky a výhrady k tomuto textu. Česká republika není výjimkou a tak uvedla celou řadu svých připomínek a jednu výhradu.

3.8.1 Reprezentační kancelář

Česká republika (a Slovenská republika) vznesly následující připomínku k vymezení činností, které mají přípravný a doplňkový charakter a které tedy nevedou ke vzniku stálé provozovny: Pokud má podnik založenou kancelář (např. obchodní reprezentační kancelář) a zaměstnanci pracující v této kanceláři jsou podstatně zapojeni ve vyjednávání smluv o dovozu zboží a služeb do země, kancelář ve většině případů nebude kryta výjimkou dle článku 5 odstavec 4 modelové smlouvy. Podstatná účast ve vyjednávání existuje, pokud základní části smluv – druh, kvalita, množství, čas a podmínky dodávky – jsou určeny kanceláří. Tyto aktivity kanceláře ztělesňují oddělenou část obchodních aktivit zahraničního podniku a jednoduše tak nemohou mít přípravný nebo doplňkový charakter.

Tuto připomínku lze chápat jako další a jednoznačné potvrzení tohoto názoru České republiky. Na druhou stranu se domnívám, že existence stálé provozovny ve výše uvedeném případě vyplývá jednoznačně a bez dalšího z textu modelové smlouvy. Výjimku má podle písmene a) zařízení, které se využívá **pouze za účelem** uskladnění, vystavení nebo **dodání zboží patřícího podniku**. Argumentace České republiky, že ve výše uvedeném případě se nejedná o aktivitu přípravného nebo doplňkového charakteru dle písmene e) se zdá rovněž přiléhavá.

3.8.2 Poskytování služeb bez fixního místa po určitou dobu

Česká republika vznesla množství vyjádření a výhrad ve věci existence stálé provozovny při poskytování služeb po určitou dobu a to i bez existence stálého místa pro podnikání. V souladu s názorem MF ČR, poskytování služeb zahraničním daňovým rezidentem po určitou dobu (tj. dobu delší šesti měsíců) vede ke vzniku stálé provozovny a to bez ohledu na skutečnost, že zde není žádné stálé místo pro podnikání (kancelář, byt, atd.). S tímto názorem je Česká republika (resp. MF ČR) v OECD osamocena, jedinou výjimku představuje Slovensko, které sdílí obdobné výhrady. Není bez zajímavosti, že ačkoli je MF ČR v tomto názoru mezi státy osamoceno a soudy v ČR již několikrát rozhodly opačně, MF ČR stále na tomto názoru trvá a infiltruje jím českou daňovou správu.

Česká republika (spolu se Slovenskem) si alespoň vyhradily, že při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění budou modelovou smlouvu upravovat o výslovné ustanovení umožňující vznik stálé provozovny poskytování služeb po určitou dobu a to i bez existence stálého místa pro podnikání.

Jako velmi reprezentativní právní shrnutí této kauzy doporučuji ke shlédnutí rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2005, čj. 10 Ca 39/2004-97 zařazený mezi judikáty uveřejněné ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 3/2007 jako rozhodnutí č. 1103 (viz Příloha č. 4). Tento rozsudek mimo jiné stanoví, že: *Upravuje-li mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut včetně institutu stálé provozovny odlišně od zákona České republiky, je nezbytné v prvé řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a teprve poté zákon České republiky. Použit je třeba přitom takovou mezinárodní smlouvu, která se vztahuje na dané subjekty (zde: Smlouva mezi ČSSR a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z*

příjmu a z majetku, publikovaná vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 48/1979 Sb.), bez ohledu na to, zda jiné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují též institut jinak... Definici stálé provozovny pro oblast česko-rakouských vztahů pak upravuje čl. 5 citované smlouvy, který vyčerpávajícím způsobem definuje institut stálé provozovny, avšak který na rozdíl od tzv. nových smluv o zamezení dvojího zdanění nezná existenci stálé provozovny vznikající poskytováním služeb včetně poradenských nebo manažerských, a to v závislosti na splnění tzv. časového testu, který bývá i v tzv. nových smlouvách odlišný a je ho třeba podle vztahu k tomu či onomu smluvnímu partneru aplikovat.“

3.8.3 Stavební a montážní projekty

Česká republika má rovněž užší výklad montážní projekt – dle jejího názoru je třeba vykládat tento projekt pouze jako instalaci a montáž související se stavebním projektem. Dále ČR trvá na tom, že kontrolní činnosti ve stavebnictví podléhají článku 5 odstavec 3 pouze tehdy, pokud jsou provedeny stavebníkem. Jinak tyto kontrolní činnosti budou podléhat článku 5 odstavec 3 pouze tehdy, pokud to bude v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění specificky upraveno. V případě, že instalační projekt nebo kontrolní činnost nebude podléhat článku 5 odstavec 3, budou se aplikovat standardní pravidla pro zdanění poskytování služeb (viz výše kapitola 4.8.2).

Závěr

Provozovna je pojmem mnoha právních odvětví, přičemž z obecného pohledu je stěžejní úprava v obchodním zákoníku a živnostenském zákoně. Obchodní zákoník pracuje v oblasti provozoven s následujícími instituty: odštěpný závod, organizační složka podniku a provozovna. Živnostenský zákon pracuje pouze s provozovnou jako takovou, ale navíc za provozovnu výslovně považuje i automat nebo obdobné zařízení sloužící k prodeji zboží nebo poskytování služeb a mobilní provozovnu. Úprava samotného pojmu provozovna v těchto zákonech je relativně obdobná, avšak provozovna ve smyslu živnostenského zákona nezahrnuje provozovny, v nichž se uskutečňuje podnikání jiných podnikatelů než živnostníků (například ordinace lékařů nebo kanceláře daňových poradců).

V daňových zákonech se vyskytují v zásadě dvě různé varianty provozoven, a to:

- **stálá provozovna** pro účely zákona o daních z příjmů a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (permanent establishment)
- a **provozovna** pro účely zákona o dani z přidané hodnoty a Recastu (fixed establishment).

Ostatní výskyty pojmu provozovna v dalších daňových zákonech jsou marginálního významu, přičemž pojem provozovna se vykládá v souladu s obchodněprávním pojetím.

Stálá provozovna je definována v zákoně o daních z příjmů poměrně velmi jednoduše, přičemž detaily se ponechávají na praxi a judikatuře. V souladu s ustáleným výkladem se dle ZDP rozlišují čtyři typy stálých provozoven:

- „**klasická**“ **stálá provozovna** – daňový nerezident má v ČR stálé místo k výkonu činností, např. dílna, kancelář, místo k těžbě, místo prodeje (odbytiště), staveniště;
- „**službová**“ **stálá provozovna** - daňový nerezident nemá v ČR stálé místo k výkonu činností, ale sám nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími

poskytuje v ČR služby, pokud doba trvání přesáhne šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích;

- **„agentská“ stálá provozovna** – daňový nerezident má osobu jednající na území České republiky, která zastupuje tohoto daňového nerezidenta a která má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto daňového nerezidenta;
- **stálá provozovna „daňově transparentních entit“** – daňový nerezident je společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti nebo evropského hospodářského zájmového sdružení anebo účastníkem ve sdružení bez právní subjektivity

Jelikož v souladu s ústavním pořádkem i výslovným ustanovením zákona o daních z příjmů mají mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění přednost před ustanoveními zákona o daních z příjmu, je nezbytné znát vymezení pojmu provozovna dle těchto mezinárodních smluv. Ačkoli Česká republika uzavřela velké množství těchto mezinárodních smluv, není nutné analyzovat tyto smlouvy odděleně, protože valná většina z nich je založena na modelové smlouvě OECD. Zvláště cenným nástrojem pro pochopení modelové smlouvy (a tím i smluv z ní vycházejících) je komentář k modelové smlouvě.

Dle modelové smlouvy existují výslovně pouze dva typy provozoven: „klasická“ stálá provozovna (toto zahrnuje i z hlediska doby nutné pro vznik specifický poddruh provozovny vznikající z titulu stavebních a montážních projektu) a „agentská“ stálá provozovna. „Službová“ stálá provozovna (tj. provozovna bez existence stálého místa pro podnikání) je vyloučena, avšak členské státy OECD mohou ve svých bilaterálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění tuto „službovou“ stálou provozovnu výslovně zakotvit. Stálá provozovna „daňově transparentních entit“ není v modelové smlouvě výslovně zakotvena, avšak zcela nepochybně vzniká na základě standardních ustanovení o „klasické“ stálé provozovně.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Právní předpisy:

- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 122/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 266/1998 Sb., o přístupu České republiky ke Konvenci o Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj a Dodatkovým protokolům č. 1 a č. 2.
- Pokyn č D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Články ASPI:

- Seidl F., Špád M.: Provozovna podnikatele v obchodním a daňovém právu, identifikační číslo ASPI: LIT26020CZ
- Tůma J., Báča J.: Stálá provozovna v českém daňovém právu, identifikační číslo ASPI: LIT3496CZ, LIT3509CZ
- Tůma J., Báča J.: Zdaňování obchodních reprezentací, identifikační číslo ASPI: LIT3501CZ
- Tůma J., Jeřábek A.: Výklad k mezinárodním daňovým vztahům – účetní operace v organizačních složkách, identifikační číslo ASPI: LIT10857CZ
- Zůnová M., Knobloch R.: Provozovna pro účely daně z přidané hodnoty, identifikační číslo ASPI: LIT26021CZ, LIT26087CZ
- Nerudová D.: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě, identifikační číslo ASPI: LIT30374CZ
- Kocmánková J., Mašek J.: Problematika vzniku stálé provozovny z hlediska daní z příjmů, identifikační číslo ASPI: LIT12116CZ

- Falková L., Kozáková K.: Pojem „stálé provozovny“ v českém a daňovém právu a mezinárodních smlouvách, identifikační číslo ASPI: LIT6538CZ

Publikace:

- Kaňka, Jiří: Organizační složka podniku zahraniční právnické osoby, 96 stran, Linde, Praha 2006, ISBN 80-86131-54-8
- Perla Gyöngyi Végh: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and Key Tax Features of Member countries, 670 stran, OECD 2005, ISBN 90-76078-86-6
- Vlastimil Sojka: Mezinárodní zdanění příjmů - 2., aktualizované a doplněné vydání, 324 stran, ASPI 2008, ISBN 978-80-7357-354-6
- Jaroslav Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, komplexní pohled na problémy správy daní; 6. aktualizované vydání, 863 stran, ANAG 2008, ISBN 978-80-7263-459-0
- Petr Pelech, Vladimír Pelc: Daně z příjmů s komentářem k 1.7.2008; 9. vydání, 904 stran, ANAG, podle stavu k 01.07.2008, ISBN 978-80-7263-471-2
- Nerudová Danuše: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie – 2. vydání, 260 stran, ASPI a.s. 2008, ISBN 978-80-7357-386-7
- Rylová Zuzana: Mezinárodní dvojí zdanění 2007, 264 stran, ANAG 2008, ISBN 80-7263-354-6
- Valouch Petr: Zdanění majetku v Evropě, 388 stran, C.H.Beck 2007, ISBN 978-80-7179-563-6
- Vančurová Alena, Láchová Lenka: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva, 319 stran, VOX 2008, ISBN 978-80-86324-72-2
- Vyškovská Magdaléna: Cizinci a daně - zdaňování příjmů fyzických osob - cizích státních příslušníků v České republice, 150 stran, ASPI 2005, ISBN 80-7357-118-8
- Kolektiv autorů: Meritum Daně 2008, 1086 stran, ASPI, ISBN 978-80-7357-349-2
- Kolektiv autorů: DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY - Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty , 508 stran, ASPI, DATEV.cz a KDP ČR 2008, ISBN 978-80-7357-369-0
- Brychta Ivan: Tabulky a informace pro daně a podnikání 2008, 520 stran, ASPI, DATEV.cz a KDP ČR 2008, 80-7357-342-3

- Holubová Olga: DPH - výklad vybraných pojmů, 140 stran, ASPI 2007, ISBN 978-80-7357-233-4
- Pořízková Barbara, Hortová Zuzana: Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty, 424 stran, ASPI 2008, ISBN 978-80-7357-319-5
- Erbsová Hana: Přehled judikatury ve věcech daní z příjmů, 184 stran, ASPI 2006, ISBN 80-7357-168-4

Časopisy:

- Nerudová Danuše: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě, Daně a právo v praxi, ročník 2006, číslo 6, strana 59, ASPI
- Rylová Zuzana: Význam určení daňové rezidence, Účetní a daně, ročník 2005, číslo 7, strana 25, ANAG
- Kyselák Pavel: Stálá provozovna, Účetnictví, ročník 2001, číslo 4, strana 28, BILANCE
- Pražan Martin: Modelová daňová smlouva OECD, Poradce 2006, číslo 12, strana 174, Poradce
- Hrdinková Milena: Pobočka, organizační složka podniku, stálá provozovna, daňový tip, ročník 2002, číslo 18, strana 1, Verlag Dashöfer
- Tůma Jan, Benda Václav, Cardová Zdenka: Mezinárodní zdanění, Daňový a účetní poradce podnikatele, ročník 2001, číslo 12, strana 65, Poradce

Internetové zdroje:

- <http://www.oecd.org>
- <http://cds.mfcr.cz>
- <http://mfcr.cz>
- <http://www.ipravník.cz>
- <http://business.center.cz>
- <http://portal.gov.cz>
- <http://www.sagit.cz>
- <http://www.nssoud.cz>
- <http://curia.europa.eu>
- <http://www.kdpcr.org>

Koordinační výbory Komory daňových poradců a Ministerstva financí ČR:

- 64/08.06.05 - Problematika provozovny ve smyslu par. 4 (1) z) zákona o DPH v souvislosti s poskytováním poradenských a obdobných služeb dle par. 10 (6) c) zákona o DPH
- 669/23.06.04 - Některé další praktické problémy při uplatňování DPH od 1.5.2004
- 176/05.04.07 - Vyloučení dvojího zdanění u některých typů zahraničních příjmů
- 769/16.10.02 - Povinnost k zajištění daně z příjmů právnických osob a principy nediskriminace

Příloha č. 1 – Seznam členských států OECD

AUSTRÁLIE
BELGIE
ČESKÁ REPUBLIKA
DÁNSKO
FINSKO
FRANCIE
IRSKO
ISLAND
ITÁLIE
JAPONSKO
KANADA
KOREA
LUCEMBURSKO
MAĎARSKO
MEXIKO
NĚMECKO
NIZOZEMÍ
NORSKO
NOVÝ ZÉLAND
POLSKO
PORTUGALSKO
RAKOUSKO
ŘECKO
SLOVENSKÁ REPUBLIKA
SPOJENÉ KRÁLOVSTVÍ VELKÉ BRITÁNIE A SEVERÍHO IRSKA
SPOJENÉ STÁTY AMERICKÉ
ŠPANĚLSKO
ŠVÉDSKO
ŠVÝCARSKO
TURECKO

- Země přizvané k přístupovým rozhovorům

CHILE
ESTONSKO
IZRAEL
RUSKO
SLOVINSKO

- Rozšířená spolupráce

BRAZÍLIE
ČÍNA
INDIE
INDONÉSIE
JAR

Příloha č. 2 - Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění

převzato z webu české daňové správy (<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-58C05C64/cds/xsl/194.html?year=#>)

P ř e h l e d platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku				
Smluvní stát	podle stavu k 1. 10. 2008			
	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Finanční zpravodaj	Poznámka
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č.2/96	
Ázerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s.	č.1/2007	
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.	č.4/2001, č.9-10/2003, č. 6-7/2007	Sdělení č.127/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.	č.5/98, č.11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.		
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.	č. 6/88,11/97, 3/2000	
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.	č. 4/83	Protokol č.249/93 Sb.
Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.	č.1/96	
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.	č.12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.5.2008	54/2008 Sb.		
Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č.2/98, č.1/2005	
Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.m.s.	č.12/2005	
Gruzie	4.5.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007	
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č.6/2000, č.3/2001	
Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.	č.7/8/2000	

Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.	č.4-5/99	
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	č.5/98	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	č.4-5/87,12/97,4-5/99,1/1/2003	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č.1/95,4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80	
JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	7/1998 Sb.	č.3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.		
SFRJ (bývalá Jugoslávie)*	17.4.1983	99/1983 Sb.	č. 3-4/84,5/94	*smlouva se vztahuje na území Bosny a Hercegoviny
Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.	č.11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000	
Korejská republika	3.3.1995	124/1995 Sb.	č.10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	30.12.1980	30/1981 Sb.	č. 3/82	
Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.	č.12/2/95,č.12/97	
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.	č.9/95, č.5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č.1/95	
Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.	č.9-10/2002	
Malajsie	9.3.1998	71/1998 Sb.	č.4-5/99	
Malta	6.6.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.7.2006	83/206 Sb.m.s.	č.1/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č.2-3 /2004 , č. 8-9/2007	
Moldávie	26.4.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č.97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.	č.2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č.

				371/1999 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.	č.5/80, č.9/97 , č.1/98 , č.7-8/99	Protokol č. 112/97 Sb.
Norsko	9.9.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/2005	
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb. m. s.		
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.	č.2/96	Protokol č. 64/94 Sb.
Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.	č.3/99	
Rakousko	22.3.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č. 39/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.8.1994	180/1994 Sb.	č.12-1/94	
Rusko	18.7.1997	278/1997 Sb.	č.12/98 , č. 1/2/99	
Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
SAE(Spojené arabské emiráty)	9.8.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.8.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko*	14.7.2003	100/2003 Sb.m.s.	č.7-8/2003	
Slovinsko	28.4.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	88/2005 Sb. m. s.	č.10/1/2005	
Srí Lanka	19.6.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Španělsko	5.6.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č.2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96 , 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.		
Thajsko	14.8.1995	229/1995 Sb.	č.1/98	
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č.10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.4.1999	103/1999 Sb.	č.3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA(Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č.11/94 , č. 3/96	redakční oprava č.370/1999

				Sb.
Uzbekistán	15.1.2001	28/2001 Sb.m.s.	č.6/2001	
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část.37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č.4-5/99	
Vietnam	3.2.1998	108/1998 Sb.	č.6/98	

Příloha č. 3 - Přehled časových lhůt rozhodných pro vznik stálých provozoven dle platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění

převzato z webu české daňové správy (<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-58C05C64/cds/xsl/191.html?year=>)

Smluvní stát	Vznik stálé provozovny u stavebních a montážních projektů	Vznik stálé provozovny u ostatních služeb (nad x měsíců v jakémkoli x měsíčním období)
Albánie	nad 9 měsíců	6 (12)
Austrálie	nad 12 měsíců	6 (12)
Ázerbájdžán	nad 9 měsíců	6 (12)
Belgie	nad 12 měsíců	9 (15)
Bělorusko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Brazílie	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP
Bulharsko	nad 12 měsíců	6 (12)
Čína	nad 6 měsíců	6 (12)
Dánsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Egypt	nad 6 měsíců	6 (12)
Estonsko	nad 6 měsíců	6 (12)
Etiopie	nad 6 měsíců	6 (12)
Filipíny	nad 6 měsíců	6 (12)
Finsko	nad 12 měsíců	12 (18)
Francie	nad 12 měsíců	9 (15)
Gruzie	nad 6 měsíců	6 (12)
Chorvatsko	nad 12 měsíců	6 (12)

Indie	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP
Indonésie	nad 6 měsíců	3 (12)
Irsko	nad 12 měsíců	6 (12)
Island	nad 12 měsíců	6 (12)
Itálie	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Izrael	nad 12 měsíců	6 (12)
Japonsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Jihoafrická republika	nad 12 měsíců	6 (12)
Jordánsko	nad 6 měsíců	6 (12)
Jugoslávie (SFRJ) - jen Bosna a Hercegovina	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Kanada	nad 12 měsíců	6 (12)
Kazachstán	nad 12 měsíců	12
Korejská republika	nad 9 měsíců	6(12)-dle ZDP
KLDR	nad 12 měsíců	6 (12)
Kuvajt	nad 6 měsíců	6 (12)
Kypr	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP
Libanon	nad 12 měsíců	9 (12)
Litva	nad 9 měsíců	6 (12)
Lotyšsko	nad 9 měsíců	6 (12)
Lucembursko	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP
Maďarsko	nad 12 měsíců	6 (12)
Makedonie	nad 12 měsíců	6 (12)
Malajsie	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Malta	nad 9 měsíců	6 (12)

Maroko	nad 6 měsíců	6 (12)
Mexiko	nad 6 měsíců	6(12)
Moldávie	nad 12 měsíců	3 (12)
Mongolsko	nad 12 měsíců	6 (12)
Německo	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Nigérie	nad 3 měsíce	6(12)-dle ZDP
Nizozemí	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Norsko	nad 6 měsíců	6 (12)
Nový Zéland	nad 6 měsíců	6 (12)
Polsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Portugalsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Rakousko	nad 12 měsíců	6(12)
Rumunsko	nad 9měsíců	9 (12)
Rusko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Řecko	nad 9 měsíců	6(12)-dle ZDP
SAE	nad 12 měsíců	6 (12)
Singapur	nad 12 měsíců	6 (12)
Slovensko	nad 12 měsíců	6 (12)
Slovinsko	nad 12 měsíců	6 (12)
Srbsko a Černá Hora	nad 12 měsíců	9 (12)
Srí Lanka	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP
Španělsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Švédsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Švýcarsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP

Tádžikistán	nad 12 měsíců	6 (12)
Thajsko	nad 6 měsíců	6 (12)
Tunis	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP
Turecko	nad 12 měsíců	6 (12)
Ukrajina	nad 12 měsíců	3 (12)
Uzbekistán	nad 12 měsíců	6 (12)
USA	nad 12 měsíců	9 (12)
Velká Británie	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP
Venezuela	nad 6 měsíců	6 (12)
Vietnam	nad 6 měsíců	6 (12)

Příloha č. 4 - Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2005, čj. 10 Ca 39/2004-97

Ejk 23/2005

Daň z příjmů: stálá provozovna; smlouvy o zamezení dvojího zdanění

k § 37 a § 38e zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1997

k § 34 odst. 17 a § 69 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (v textu též „daňový řád“, „d. ř.“)

k čl. 5 a 7 smlouvy s Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 48/1979 Sb.

Upravuje-li mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění určitý právní institut odlišně od vnitrostátního předpisu, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu (§ 37 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Použít je třeba přitom takovou mezinárodní smlouvu, která se vztahuje na dané subjekty (zde: Smlouva mezi ČSSR a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikovaná vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 48/1979 Sb.), bez ohledu na to, zda jiné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují též institut jinak.

(Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2005, čj. 10 Ca 39/2004-97)

Prejudikatura: Soudní judikatura ve věcech správních č. 516/1999.

Věc: Společnost s ručením omezeným P. v P proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu o úhradu na zajištění daně z příjmů.

Finanční úřad pro Prahu 5 rozhodnutím ze dne 21. 5. 2002 předsal žalobci podle § 69 odst. 1 daňového řádu k přímému placení částku 113 850 Kč jako úhradu na zajištění daně za rok 1997, a to z titulu služeb prováděných rakouskou společností s ručením omezeným R., a pro nesplnění povinnosti stanovené v § 38e odst. 4 písm. a) a § 38e odst. 6 a 9 zákona o daních z příjmů a § 34 odst. 17 daňového řádu.

Žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně rozhodnutím ze dne 24. 11. 2003 s tím, že žalobce neprovedl zajištění daně z úhrad za služby, které mu poskytovala na základě dohody společnost R., ač k tomu byl povinen. Konstatoval, že u žalobce proběhla daňová kontrola za zdaňovací období roku 1997, při které bylo zjištěno, že žalobce uzavřel se společností R. kontrakt na poradenskou činnost a služby; ty byly poskytovány nepřetržitě devíti osobami od ledna 1997 do prosince 2000. Úhrady za poskytnuté služby představovaly pro společnost R. příjem ze zdrojů na území České republiky podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, neboť služby byly poskytovány na území České republiky trvale po dobu delší než šest měsíců. Proto tomuto subjektu vznikla na území České republiky stálá provozovna ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů z titulu poskytování služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) citovaného zákona a v souladu s čl. 5 smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, uzavřené s Rakouskou republikou a publikované vyhláškou č. 48/1979 Sb. Žalobce se tak stal plátcem daně podle § 6 odst. 3 daňového řádu a byl povinen provádět z každé úhrady do zahraničí za poskytnuté služby zajištění daně ve smyslu § 38e odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů sazbou 10 %. Tuto povinnost, stejně jako povinnost oznámit uzavření kontraktu se subjektem se sídlem v Rakousku, na jehož podkladě mohlo dojít ke vzniku stálé provozovny na území České republiky, však žalobce jako plátce daně nesplnil.

I když některé státy považují uzavřený kontrakt na dobu delší než šest měsíců za rozhodující kritérium pro vznik stálé provozovny, Česká republika považuje podle žalovaného za rozhodující kritérium dobu trvání skutečně poskytovaných služeb. I v případě, že je kontrakt uzavřen na dobu delší než šest měsíců, avšak skutečná fyzická přítomnost a aktivní poskytování služeb pro český daňový subjekt nepřesáhne 183 dní (šest měsíců) v jakémkoli období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích, stálá provozovna nevznikne. To však není tento konkrétní případ, neboť služby byly poskytovány průběžně a podmínky pro vznik stálé provozovny z titulu poskytování služeb byly splněny. Dny skutečného poskytování služeb se podle žalovaného sčítají, a teprve až jejich součet přesáhne počet 183 dní (šest měsíců), vzniká stálá provozovna. Mezinárodní smlouva (např. s USA) pak může šestiměsíční lhůtu modifikovat.

Konkrétní posouzení, zda v určitém případě vznikla službová stálá provozovna, je třeba podle žalovaného provést v souladu s § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Místo

výkonu služby může mít různou podobu, např. podobu dílny, kanceláře, hotelového pokoje, přičemž toto místo nemusí být ve vlastnictví poskytovatele služeb, který má sídlo v zahraničí.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí odvolal také na pokyn Ministerstva financí D-154 k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznil, že pro posouzení vzniku daňové povinnosti na dani z příjmů ze zdrojů na území České republiky plynoucích subjektům se sídlem v zahraničí je třeba vycházet ze správného zatřídění jednotlivých druhů příjmů, a to „v první řadě podle zákona o daních z příjmů, následně pak podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění s konkrétní zemí, pokud taková smlouva existuje“. Podle žalovaného je třeba rozhodnout, zda konkrétní příjem vstupuje do základu daně z příjmů a který ze smluvních států má nárok na vybrání daně s tím, že následně je uplatněna případná modifikace zdanění podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V § 37 zákona o daních z příjmů je podle žalovaného zakotvena povinnost „přihlídnout ke znění smlouvy o zamezení dvojího zdanění“. Úkolem smluv o zamezení dvojího zdanění je podle žalovaného jednak zamezit dvojímu zdanění jednoho příjmu, jednak zamezit dvojímu nezdanění příjmu; neznamená to, že v případě existující smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zákon o daních z příjmů nepoužije.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Tvrdil, že žalovaný posoudil v rozporu se zákonem otázku vzniku stálé provozovny, a to nesprávnou aplikací smlouvy s Rakouskem o zamezení dvojího zdanění. Podmínkou pro posouzení, zda příjmy společnosti R. měly být předmětem zdanění v České republice, je vznik tzv. stálé provozovny, přičemž rozhodující pro toto posouzení je definice stálé provozovny obsažená v čl. 5 smlouvy s Rakouskem o zamezení dvojího zdanění. Přednostní aplikaci definice stálé provozovny v čl. 5 smlouvy s Rakouskem o zamezení dvojího zdanění dovodil žalobce z vyšší právní síly smlouvy o zamezení dvojího zdanění a z § 37 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že novější smlouvy o zamezení dvojího zdanění již poskytování služeb při splnění časového testu za stálou provozovnu většinou považují, je právě odrazem rozdílnosti vůle zákonodárce a zakládá odlišný způsob zdanění různých podnikatelských činností. Pouhá skutečnost, že jiné smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují odlišnou, pro stát výhodnější definici

stálé provozovny, neopravňuje žalovaného k užití takového výkladu i na smlouvu s Rakouskem o zamezení dvojího zdanění. Žalobce zdůraznil, že společnost R. neměla k dispozici žádné trvalé zařízení k výkonu činnosti typu kanceláře či místa vedení ve smyslu smlouvy s Rakouskem o zamezení dvojího zdanění a rakouským zaměstnancům nebyly vyhrazeny žádné prostory, které by mohli výhradně nebo pravidelně využívat; tito zaměstnanci do České republiky nárazově dojížděli, a navíc vždy na různá místa a za různým účelem. Přestože stálá provozovna podle smlouvy s Rakouskem o zamezení dvojího zdanění nevznikla, žalovaný podle žalobce podpůrně, a tedy nezákonně, aplikoval na posouzení stálé provozovny tzv. časový test.

V neposlední řadě se žalobce odvolával i na právní názor Krajského soudu v Plzni vyslovený v rozsudku ze dne 10. 6. 1997 ve věci sp. zn. 30 Ca 41/95, který koresponduje s jeho právním názorem.

Městský soud v Praze žalobě vyhověl a zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

Předmětem sporu mezi účastníky je právní otázka, jak aplikovat mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění ve spojení se zákonem České republiky o daních z příjmů, a v návaznosti na to právní otázka, zda žalobci vznikla či nikoli oznamovací povinnost podle § 34 odst. 17 d. ř., a tím i povinnost k zajištění daně podle § 38e odst. 4 písm. a) a § 38e odst. 6 zákona o daních z příjmů.

Vzhledem k tomu, že soud shledal právní argumenty žalobce důvodnými, postrádá na významu prokazování rozdílného pohledu žalobce a žalovaného na dosažení či nedosažení tzv. časového testu, který se sleduje pro posuzování otázky vzniku tzv. službové stálé provozovny, pokud takový postup mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění a český zákon vyžaduje.

Nehledě na ustanovení čl. 10 Ústavy České republiky, ve znění ústavního zákona č. 395/2001 Sb., který s účinností od 1. 6. 2002 zcela jednoznačně dává přednost aplikaci

každé vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejíž ratifikaci dal Parlament České republiky souhlas a kterou je Česká republika vázána, před jinak znějícím zákonem České republiky, § 37 zákona o daních z příjmů jednoznačně stanoví (a stanovilo tak i před zmíněnou tzv. euronovelou Ústavy České republiky), že ustanovení zákona o daních z příjmů se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Tento příkaz zákonodárce byl tedy účinný již po celou rozhodnou posuzovanou dobu.

Upravuje-li proto mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut včetně institutu stálé provozovny odlišně od zákona České republiky, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a teprve poté zákon České republiky. Postup při aplikaci je tedy skutečně zcela opačný, než jak jej vnímá žalovaný v napadeném správním rozhodnutí. Navíc je třeba aplikovat takovou mezinárodní smlouvu, která se vztahuje na dané subjekty, v projednávaném případě tedy smlouvu s Rakouskem o zamezení dvojího zdanění bez ohledu na to, zda jiné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují takový institut jinak. Princip právní jistoty a právního státu znamená, že nemůže být nikomu na újmu, pokud se chová podle práva, které je zákonným způsobem publikováno v oficiálních sbírkách zákonů a mezinárodních smluv. Soud je pak při rozhodování vázán výlučně zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu.

Nelze proto přihlížet k argumentům, co by se stalo, kdyby snad jeden ze smluvních států smlouvu vypověděl, protože taková situace v daném případě nenastala. Skutečnost, že některé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují otázku tzv. službové stálé provozovny odlišně, znamená, že podle sídla subjektu poskytujícího v zahraničí takovou službu je třeba zvolit aplikaci té které mezinárodní smlouvy. Skutečnost, že obsah ujednání týchž smluvních stran se i v čase může změnit, dokládají – a to zvláště v otázce interpretace institutu stálé provozovny – například smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela se Slovenskou republikou (č. 257/1993 Sb. a č. 100/2003 Sb. m. s.). Aby tedy i ve vztahu České republiky a Slovenské republiky mohlo dojít k nové interpretaci i výše uvedeného institutu, muselo dojít k uzavření smlouvy nové, která striktně upravuje datum, dokdy lze uplatňovat smlouvu starou a odkdy se naopak musí aplikovat smlouva nová.

Základním východiskem právního posouzení projednávaného případu tedy je s ohledem na § 37 zákona o daních z příjmů platná smlouva s Rakouskem o zamezení dvojího zdanění. Podle čl. 7 odst. 1 této smlouvy mohou být zisky podniku jednoho smluvního státu zdaněny jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím tzv. stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně. Definici stálé provozovny pro oblast česko-rakouských vztahů pak upravuje čl. 5 citované smlouvy, který vyčerpávajícím způsobem definuje institut stálé provozovny, avšak který na rozdíl od tzv. nových smluv o zamezení dvojího zdanění nezná existenci stálé provozovny vznikající poskytováním služeb včetně poradenských nebo manažerských, a to v závislosti na splnění tzv. časového testu, který bývá i v tzv. nových smlouvách odlišný a je ho třeba podle vztahu k tomu či onomu smluvnímu partneru aplikovat.

Mezi účastníky pak není sporu o skutkové stránce věci, totiž v tom, že v rozhodné posuzované době roku 1997 měl žalobce uzavřen se společností R. sídlící v Rakousku kontrakt na poradenskou činnost a že tato poradenská činnost byla uskutečňována na území České republiky. Zároveň ani žalovaný netvrdí, že by tato činnost byla poskytována v trvalém zařízení, které by splňovalo charakter stálé provozovny uvedený v čl. 5 odst. 2 smlouvy s Rakouskem o zamezení dvojího zdanění (místo vedení, kancelář apod.): vznik stálé provozovny společnosti R. dovozuje zásadně z povahy tzv. službové stálé provozovny v té podobě, v jaké bývá v současné době legislativně vyjádřena v nových nebo přepracovaných smlouvách o zamezení dvojího zdanění, uzavíraných Českou republikou.

Soud má proto shodně se žalobcem za to, že společnosti R. sídlící v Rakousku nevznikla v daném případě v rozhodné době v České republice stálá provozovna (tzv. službová), a proto ani žalobci nevznikla oznamovací povinnost podle § 34 odst. 17 d. ř., a tím mu ani nevznikla povinnost k zajištění daně podle § 38e odst. 4 písm. a) a § 38e odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době. K rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 6. 1997 ve věci sp. zn. 30 Ca 41/95, jehož podstatný výťah byl publikován pod č. 516 Soudní judikatury ve věcech správních č. 13-15/1999 a na který upozorňují – byť s odlišným závěrem – oba účastníci řízení, soud podotýká, že

právní řád České republiky sice nezná zavazující vnitrostátní tzv. precedenční právo a v připomínaném případě se jednalo o aplikaci česko-britské smlouvy o zamezení dvojího zdanění č. 89/1992, nicméně je zřejmé, že právní závěry procesního soudu s Krajským soudem v Plzni na formu přednostní aplikace příslušné dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se neliší.

Summary

Establishment as an allocation key for proper taxation

The work is concerned with the questions of an establishment as an allocation key for proper taxation. The main objective of the work is to get the brief and clear overview of the position of an establishment especially from the income tax point of view.

Nowadays – in the world full of international transactions without borders – it is for particular states more and more important to identify where certain transactions have their source and where they should be taxed. The choice of the proper allocation key for the taxation is very complicated since it meets many legal branches. For setting up the uniformed proceeding regarding international taxation the institution of an establishment was invented.

The institution of an establishment is related to both tax law and business law. The concept of an establishment can be found in the Commercial Code or in the Trades Licensing Act. Moreover the tax law contains its own specifications of an establishment. Namely it is the permanent establishment for the purposes of the Income Taxes Act and the fixed establishment for the purposes of the VAT Act.

For proper examination of the occurrence of establishment definitions we often have to explore the international legislation too – e.g. the Double tax treaties, Directives, international legislation etc.

In the first section of the work there are stated general comments on an establishment from the views of many branches of Czech law. There are described establishments from the view of commercial and tax (in particular VAT) law.

The second part is devoted to particular Czech regulations of a permanent establishment for income tax purposes. There is extensive description of various kinds of permanent establishments according to the Czech tax law. In the second part, there are also mentioned very complex impacts of existence of a permanent establishment to duties of related subjects.

The third part deal with the treatment of a permanent establishment according to the OECD Model Tax Convention and it is aimed to give an overview of the treatment of an establishment from the international point of view.

Klíčová slova / Key words

Klíčová slova: provozovna, stálá provozovna, daně, zdanění, OECD, smlouva o zamezení dvojího zdanění

Key words: establishment, permanent establishment, tax, taxation, OECD, double tax treaty